

Насоки по някои актуални въпроси, свързани с финансови одити на ГФО, изготвени съгласно МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС за 2024 г.

Уважаеми колеги,

С настоящия материал бихме искали да ви обърнем внимание на някои актуални въпроси, свързани с финансови одити на ГФО за финансовата 2024 година, изготвени съгласно МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС, както и да ви подпомогнем с принципни насоки по тяхното прилагане и подсигури последователност в подходите на професионалната ни гилдия.

1. Промяна в моделите на одиторски доклади и оповестяванията в ГФО в резултат на промяна в наименованието на международните счетоводни стандарти

Моделите на одиторски доклади върху ГФО, изготвени съгласно МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС са **актуализирани за 2024 г.**, за да отразят промяната в наименованието на международните счетоводни стандарти. Тя е вследствие на промяна в Насоките за използване на търговската марка на Фондацията по МСФО целяща ясно разграничаване на наименованието на стандартите, които касаят счетоводното отчитане и финансовите отчети от тези, които касаят отчитането по устойчивостта и оповестяванията за устойчивостта. Приема се, че за стандартите, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти се използва наименованието „МСФО счетоводни стандарти“ или „счетоводни стандарти“, а за стандартите, издавани от Съвета по международни стандарти по устойчивостта се използва наименованието „МСФО стандарти за оповестяване на устойчивостта“ или „стандарти за оповестяване на устойчивостта“.

По отношение на одиторските доклади върху ГФО за 2024 г. са приемливи следните подходи по отношение на наименованието на прилаганата счетоводна база/отчетна рамка:

- **Препоръчителен подход:** използване на **„МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС“** (на английски: „IFRS Accounting Standards, as adopted by EU“).
- **Допустим алтернативен подход:** използване на **„Международните стандарти за финансово отчитане, приети от ЕС“** (на английски: „International Financial Reporting Standards as adopted by EU“).

Подходът на одитора се определя от използваното наименование на счетоводната база/отчетната рамка, което е оповестено в изявлението за съответствие в ГФО на предприятието – клиент за одит. **Важно е да се подсигури последователност между одиторския доклад и ГФО, тоест да не се допускат различни подходи на наименование на счетоводната база/отчетната рамка в одиторския доклад и в ГФО, което би могло да е подвеждащо за потребителите, т.е. да не се допусне използването на наименование на отчетната рамка, което и различно от това, използвано с одитирания отчет.**

Примерно оповестяване на използваната счетоводна база в ГФО чрез използване на препоръчителния подход:

Изявление за съответствие

Финансовият отчет на „АВС“ АД е изготвен в съответствие с МСФО счетоводни стандарти, приети от Европейския съюз („МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС“). Отчетната рамка „МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС“ по същество е определената национална счетоводна база Международни счетоводни стандарти (МСС), приети от ЕС, регламентирани със Закона за счетоводството и дефинирани в т.8 от неговите Допълнителни разпоредби.

2. Промяна в моделите на одиторски доклади върху консолидирани ГФО в резултат на МОС 600 (преработен)

За одитите на консолидирани финансови отчети за 2024 година се прилага за първи път МОС 600 (преработен), който въвежда нови и разширени изисквания и материали за приложение с цел подобрене на управлението на качеството на одита на групово ниво и на ниво компонент, както и постигане на последователност със скорошните значителни промени, въведени с МСУК 1, МОС 220 (преработен) и МОС 315 (преработен). Основните промени в МОС 600 (преработен) обхващат следните три области:

- а) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата;
- б) определяне на компонентите, в които да се извърши одиторската работа и на естеството, времето и обхвата на одиторските процедури, които да бъдат извършени от компонентите; и
- в) отговорности на съдружника, отговорен за одита на групата и участие на груповия одитор в работата на одиторите на компоненти.

Промените в МОС 600 (преработен) водят до съответстващи промени в други стандарти, вкл. МОС 700 (преработен). Вследствие на това, в моделите на одиторски доклади върху **консолидирани ГФО** са отразени **промени в раздела „Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет“**. Те касаят последната точка от отговорностите, която е актуализирана, както следва:

„.....

- планираме и извършваме одита на Групата, за да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в рамките на Групата като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на Групата. Ние носим отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на Групата. Ние носим изключителната отговорност за нашето одиторско мнение.“

3. Одит съображения, свързани с въведения глобален минимален корпоративен данък от 15% за големите групи

В края на 2023 г. бяха приети изменения в ЗКПО, с които ефективно от 01.01.2024 г. се въведе облагане с **глобален минимален корпоративен данък** от 15% на многонационалните и големите национални групи от предприятия, съгласно условията, посочени в ЗКПО. Тези изменения са в контекста на т. нар. „Модел на правила по Втори стълб“ на ОИСР в съответствие със споразумението на глобално и европейско ниво, започнало с инициативата BEPS (Изкуствено намаляване на данъчната основа и прехвърляне на печалби) на ОИСР за справяне с данъчните предизвикателства, възникнали в резултат на дигитализацията на икономиката.

Ефектите върху ГФО на предприятията за 2023 г. бяха свързани само с включване на оповестяване в пояснителните приложения във връзка с очакваното влияние от промените в ЗКПО, свързани с определянето на допълнителен корпоративен данък по новите правила съгласно „Модела на правила по Втори стълб“ (доколкото са приложими за съответното предприятие – одит клиент).

При **одитите** на ГФО на предприятията за 2024 г., които са част от голяма група и за които съответните промени в ЗКПО са приложими, отново следва да се обърне внимание на промените в ЗКПО, които (за разлика от финансовата 2023 г.) са в сила от началото на отчетния период. По-конкретно, съобразно оценката на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност на данъците върху дохода, следва да се планират и извършат одиторски процедури, като се имат предвид следните финансово-отчетни съображения:

а. Националният допълнителен данък следва да бъде изчислен и подлежи на признаване за първи път в ГФО за 2024 г.

б. Съгласно МСС 12, пар. 88Б, националният допълнителен данък се представя и оповестява отделно като компонент на данъка върху доходите в пояснителните приложения към ГФО. В допълнение, влиянието му се отразява при изчисляването и оповестяването на ефективната данъчна ставка в пояснителните приложения към ГФО.

в. За финансовата 2024 г. продължава да се прилага задължителното временно изключение от счетоводното отчитане на отсрочените данъци, произтичащи от прилагането на Модела на правила по Втори стълб в съответната юрисдикция, въведено с изменение в МСС 12 *Данъци върху дохода: Международна данъчна реформа – Модел на правила по Втори стълб* (в сила за отчетни периоди, започващи на или след 1.01.2023 г.). В резултат на това, при изчисление на отсрочените данъци към 31.12.2024 г., по отношение на всички видове временни разлики, следва да се прилага съществуващата данъчна ставка (по чл. 20 от ЗКПО) в размер на 10%.

г. Тъй като задължението за плащане на националния допълнителен данък възниква след повече от 12 месеца след отчетната дата, е приложима концепцията за

определяне на неговата настояща стойност чрез дисконтиране. В общия случай, не се очакват съществени ефекти от дисконтирането и амортизацията на дисконта за ГФО за 2024 г.

д. Когато Групата има различна отчетна датата на финансовата си година от 31 декември (напр. 31 март), в ГФО на българското предприятие за 2024 г. се признава националният допълнителен данък, изчислен за периода от финансовата година на групата, който попада в календарната 2024 г. (напр. 31 март – 31 декември, тоест за 9 месеца). За отчетни периоди след 2024 г., изчислението на националният допълнителен данък ще обхваща 12 месеца и ще бъде резултат от две калкулации, от 1 януари до отчетната дата на групата (напр. 1 януари – 31 март) и от отчетната дата на групата до 31 декември (напр. 1 април – 31 декември).

е. Въпреки, че в СС-12 Данъци от печалбата не са направени изменения във връзка с новия глобален минимален корпоративен данък от 15%, нашата позиция е, че финансово-отчетните съображения по МСФО счетоводни стандарти, изложени по-горе, могат да бъдат приложени по аналогия, в контекста на адресиране на въпроси, нерешени в НСС.

4. Приложимост на докладването върху декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството в одиторските доклади върху финансовата 2024 година

С промените в Закона за счетоводството от 06.07.2024 г. е въведено ново изискване за докладване на одиторите съгласно чл. 37, ал. 6, т. 7 (в сила от 01.01.2025 г.). То е свързано с изразяване на становище в одиторския доклад (раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“): има ли предприятието задължение за публикуване на декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството през отчетния период, предхождащ този, за който е изготвен одитираният финансов отчет, и дали е публикувана в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството.

С настоящите насоки, ние бихме искали да уточним, че докладването съгласно чл. 37, ал. 6, т. 7 на Закона за счетоводството не е приложимо за одиторските доклади, които ще бъдат издавани през 2025 г. върху ГФО за 2024 година. Въпросът ще бъде разгледан и обект на насоки по отношение на следващи отчетни периоди.

5. Одит съображения във връзка с Друга информация, свързана с изискваните оповестявания по Регламент (ЕС) 2020/852, Регламент за таксономията на ЕС

С оглед последните промени в Закона за счетоводството, водещи до отлагане на задължението за изготвяне на отчети за устойчивостта с една година, ние бихме искали да уточним отговорностите на одитора по отношение на оповестяванията съгласно Регламент (ЕС) 2020/852, т. нар. Регламент за таксономията на ЕС:

- Поради прякото действие на Регламента за таксономията, неговите изисквания за оповестяване са приложими за отчетната 2024 година и тези оповестявания следва

да бъдат част от доклада за дейността на предприятието и следователно, представляват част от Другата информация по смисъла на МОС 720.

- Одиторът **няма задължение** да изразява отделно становище върху оповестяванията съгласно Регламент (ЕС) 2020/852, Регламент за таксономията на ЕС във връзка с изискванията на чл. 37, ал. 6, т. 2 от Закона за счетоводството.
- Одиторът следва да съобщи оповестяванията по Регламента за таксономията на ЕС, когато извършва процедури по доклада за дейността в контекста на изискванията на МОС 720. При идентифициране на съществено неправилно докладване, поради съществено несъответствие между оповестяванията по Регламента за таксономията и годишния финансов отчет и/или познанията на одитора, придобити по време на одита, одиторът следва да прецени подходящо модифициране в докладването си във връзка с Другата информация съгласно МОС 720.

6. Одит съображения относно подходите за подписване на одиторските доклади и основните елементи на ГФО след последните промени на ЗНФО (вече ЗНФОИСУ)

С последните промени на ЗНФО се направиха промени в законовите изисквания за начина на подписване на одиторските доклади (чл. 51, ал.9 от ЗНФОИСУ). При ръчното подписване те не водят до промяна в него. Такава би настъпила спрямо досегашно наложената практика при подписване с електронен подпис. Доколкото този въпрос е свързан с конкретни изисквания на КФН по отношение на подписването при прилагане на ЕЕЕФ формат и към момента няма промени в тези изисквания, препоръчваме при прилагане на ЕЕЕФ формат да се следва досегашната установена практика съгласно „Указания относно изразяване на одиторско мнение във връзка с прилагането на европейския единен електронен формат (ЕЕЕФ) за финансовите отчети на дружества, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар в Европейския съюз (ЕС) на професионалната организация на регистрираните одитори в България“, разработени от ИДЕС и приети от КПНРО. В случай на промени, РГ **ще информира членовете на ИДЕС допълнително.**

Настоящите насоки са изготвени от **Работна група по одиторско докладване към УМС:**

Даниела Петкова
Боряна Димова
Росица Ботева
Иван Андонов
Силвия Динова
Цвета Георгиева
Валя Йорданова

Насоките са приети от УС на ИДЕС с Протокол № 6/27.02.2025 г. и са утвърдени от КПНРО с Решение 67/04.03.2025 г.