

ВЪПРОСИ И ОТГОВОРИ ПО ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО И ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ И ИЗРАЗЯВАНЕТО НА СИГУРНОСТ ПО УСТОЙЧИВОСТТА

Този документ представлява насоки по прилагането на Закона за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта и следва да се ползва само с оглед на фактите и обстоятелствата в поставените въпроси.

Обръщаме внимание, че съгласно чл. 15 от Закона за счетоводството министърът на финансите дава становища и методически указания по прилагането му, с оглед на което настоящите отговори по същество представят разбирането на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори и на Института на дипломираните експерт-счетоводители във връзка с прилагане на този закон в областта на независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта.

ВЪПРОСИ ПО ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО:

I. Въпроси за устойчивостта в Закон за счетоводството (ЗСч)

1. Във връзка с чл. 41, ал. 1 ЗСч отчетът по устойчивостта задължително ли е част от доклада за дейността и не може да бъде представян като отделен отчет?

Отговор:

Да, когато дружество изготвя отчет по устойчивостта в изпълнение на задълженията си съгласно Закона за счетоводството, този отчет задължително е част от доклада за дейността, като информацията за устойчивостта следва да бъде включена в отделен, ясноразграничим раздел на доклада за дейността. В подкрепа на изразеното разбиране е и разпоредбата на чл. 44а, ал. 1 от Закона за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта (ЗНФОИСУ).

Ако предприятието изготвя друг отчет за устойчивост (доброволен по Европейските стандарти за отчитане на устойчивостта (ECONY)) или по други рамки за докладване по устойчивост (напр. GRI), този документ не е част от законов годишен отчет, регламентиран със ЗСч, и това ясно трябва да се разграничи в общия комплект от документи, т.е. този друг доклад да не се публикува като част от годишния отчет по закон.

В допълнение, по отношение съдържанието и формата на одиторския доклад при одит на годишния финансов отчет на предприятието е препоръчително да бъдат съобразени Насоките за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта и Насоките за извършване на независим финансов одит за 2024 г., издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

2. Как и от кого ще се подписва докладът за дейността от страна на ръководството на предприятието, респ. от страна на одитора, при ангажимент за изразяване на сигурност по устойчивостта?

Отговор:

В Закона за счетоводството не е налице изрична разпоредба, регламентираща подписването на отчета за устойчивостта, респ. доклада за дейността, от страна на ръководството на предприятието.

В чл. 25, ал. 2 от ЗСч. е уточнено, че финансовите отчети се подписват от ръководителя на предприятието и съставителя на отчета, но не е налице разпоредба за подписването на доклада за дейността.

Доколкото в чл. 16, ал. 1, т. 4 от ЗСч е уточнено, че ръководителят на предприятието отговаря за съставянето, съдържанието и публикуването на финансовите отчети и на годишните доклади, изисквани по този закон, както и от действащата практика до момента, съгласно която

доклада за дейността се подписва от ръководителя, то може да се направи изводът, че не е необходимо отчетът за устойчивостта да се подписва отделно, тъй като ръководителят на предприятието подписва доклад за дейността в неговата цялост, в това число и включения в него раздел/отчет за устойчивостта.

От друга страна, важно е да се обърне внимание, че в чл. 51а, ал. 9 от ЗНФОИСУ изисква от одитора при поет ангажимент за изразяване на сигурност по устойчивостта *„личният подпис на регистрирания одитор по устойчивостта да се поставя върху одиторския доклад, върху основните елементи на отчета за устойчивостта, като съставна част от доклада за дейността, съгласно приложимата отчетна рамка“*.

С цел уеднаквяване на практиките, доколкото отчетът за устойчивостта няма обособени „основни елементи“, е препоръчително одиторът по устойчивостта да положи подпис при подписа на ръководителя на предприятието с текст разяснение, че това е отчетът по устойчивостта (от стр. до стр. от доклада за дейността), върху който е изразено одиторското становище или върху първата страница от отчета за устойчивостта (от стр. до стр. от доклада за дейността).

Обръщаме внимание, че за целите на горепосоченото регистрираният одитор трябва да съобрази изискванията на Международните одиторски стандарти (МОС), както и на Насоките за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта, издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

3. Всички ли публични предприятия (държавни и общински) са задължени да изготвят отчет за устойчивостта?

Отговор:

Съгласно чл. 61, ал. 3, т. 4 от Правилника за прилагане на Закона за публичните предприятия се изисква изготвянето на нефинансова декларация по чл. 48 от Закона за счетоводството, както и отчети за оценка на риска, човешките ресурси и трудовите отношения, устойчивостта, въздействието върху околната среда и т.н. Това нормативно изискване поставя въпроса дали то по същество не означава, че публичните (държавни и общински) предприятия са задължени да изготвят доклади за устойчивостта?

Действително правилникът препраща към чл. 48 ЗСч, което поражда колизия и разширяване обхватът на предприятията, които следва да изготвят отчет за устойчивостта, извън посочените като задължени лица съгласно критериите по ЗСч.

В допълнение, произтичащите от чл. 61, ал. 3, т. 4 на правилника задължения не съответстват както на целите на европейската директива за устойчивостта и закона, така и на големината и характера на дейността на множеството микро-, малки и средни държавни и общински предприятия, които попадат в обхвата на задължените лица, въпреки че почти всички от тях не отговарят на минималните изисквания на Закона за счетоводството за изготвяне на такива отчети. Тези дружества не разполагат с необходимия капацитет и ще са в невъзможност да изпълнят качествено и в пълнота императивните норми за докладване на устойчивостта, както и разходите за изготвянето ще надхвърлят значително икономическите ползи за подобно докладване.

Във връзка с горепосоченото и с оглед на обстоятелството, че националното право не допуска с подзаконов акт да се дописва/разширява закона, е изпратено писмо от името на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори и Института на дипломираните експерт-счетоводители до Министерски съвет, Министерство на финансите и Агенция за публичните предприятия и контрол с молба за предприемане на необходимите действия по компетентност.

След получаване на отговор, вкл. за предприетите действия във връзка с горепосоченото, информацията за това ще бъде публикувана своевременно.

4. Във връзка с освобождаванията по чл. 41, ал. 2, т. 3 ЗСч всички ли пощенски оператори, извършващи пощенски парични преводи, са освободени от изискването да включват в доклада за дейността си и отчет за устойчивостта?

Отговор:

Във връзка с прилагане разпоредби на чл. 41, ал. 2, т. 3 ЗСч. е изпратено писмо от името на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори и Института на дипломираните експерт-счетоводители до Министерство на финансите с молба за становище относно прилагане на изключенията по тази норма.

След получаване на отговор и предприемане на действия във връзка с горепосоченото, ще бъде публикувана съответната информация за това.

5. Съгласно чл. 41, ал. 3 ЗСч годишният доклад за дейността на предприятията се изготвя и публикува в единен електронен формат за отчитане, определен в чл. 3 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815. В тази връзка за финансовата 2024 г. само големите предприятия, които са предприятия от обществен интерес (ПОИ) съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч ли следва да изготвят и публикуват своя доклад за дейността в единния електронен формат за отчитане (ЕЕЕФ)?

Отговор:

Да, разпоредбата е приложима само за големите предприятия от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч (т.е. предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава членка на Европейския съюз).

Изискването за ЕЕЕФ формат на отчетите на всички предприятия от обществен интерес по пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч се отнася както за техните индивидуални, така и за консолидираните им отчети.

По отношение на изискването за маркиране на отчета за устойчивостта, включително информацията, предвидена за оповестяване по чл. 8 от Регламент (ЕС) 2020/852, следва да се уточни, че за 2024 г. доколкото няма официално одобрена от ЕК ЕСОУ таксономия, както и ЕУ таксономия, няма да се изисква маркиране на отчета за устойчивостта. В сила остава само изискването за маркиране с МСФО таксономията на финансовите отчети на предприятия от обществен интерес по пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч.

6. Какъв е обхватът на предприятията, задължени да изготвят отчет за устойчивостта в съответствие с чл. 41, ал. 1 от ЗСч. и пар. 30, ал. 1 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г., изм. ЗИД ЗСч, ДВ, бр. 17, от 28.02.2025 г.)?

Отговор:

Първият отчетен период, за който в доклада за дейността на предприятията по глава седма от Закона за счетоводството се включва отчет за устойчивостта, е, както следва:

а) за финансови отчети към 31.12.2025 г.:

– за големи предприятия, които са предприятия от обществен интерес и които към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой служители през финансовата година от 500 души;

– за предприятия от обществен интерес, които са предприятия майки на голяма група, която към 31 декември на отчетния период надвишава на консолидирана основа критерия за среден брой служители от 500 души;

б) за финансови отчети към 31.12.2026 г.:

– за големи предприятия, различни от посочените в предходната точка, т.е. всички останали големи предприятия, които отговарят на дефиницията за такива в Закона за счетоводството, независимо от средния брой на персонала;

– за предприятия майки на голяма група, т.е. всички останали големи групи, които отговарят на дефиницията за такива в Закона за счетоводството, независимо от средния брой на персонала;

в) за финансови отчети към 31.12.2027 г.:

- за малки и средни предприятия, които са предприятия от обществен интерес по смисъла на § 1, т. 22, буква "а" от Допълнителните разпоредби, с изключение на микропредприятия;
 - за малки и несложни кредитни институции по смисъла на чл. 4, параграф 1, т. 145 от Регламент (ЕС) № 575/2013, при условие, че са големи предприятия или малки и средни предприятия (с изключение на микропредприятия), които са предприятия от обществен интерес съгласно § 1, т. 22, буква "а" от Допълнителните разпоредби;
 - за каптивни застрахователни предприятия по смисъла на чл. 14, ал. 1 от Кодекса за застраховането и каптивни презастрахователни предприятия по чл. 14, ал. 2 от Кодекса за застраховането, които са големи предприятия или малки и средни предприятия (с изключение на микропредприятия), които са дружества от обществен интерес съгласно § 1, т. 22, буква "а" от допълнителните разпоредби,
- като нормите на пар. 30, ал. 1 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.) са идентични с чл. 5 на Директива (ЕС) 2022/2464.

7. Предприятие, емитент на капиталови ценни книжа, които се търгуват на пазар за растеж на малки и средни предприятия, по-известен като „Beam“, и съгласно приложимото национално законодателство това предприятие не попада в дефиницията за предприятие от обществен интерес (ПОИ).

7.1 Подлежат ли финансовите отчети на това предприятие на задължителен финансов одит, когато то не покрива критериите по в чл. 37, ал. 1 ЗСч, в от 21.09.2024 г.?

Отговор:

Не, тъй като предприятието не отговаря на критериите за задължителен финансов одит съгласно чл. 37, ал. 1 ЗСч.

7.2. Кога и при какви условия биха били приложими изискванията към това предприятие за отчитане на устойчивостта, съответно за задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта на годишни или междинни, индивидуални или консолидирани отчети за устойчивостта на същото предприятие?

Отговор:

Това предприятие би влязло в обхвата на законовите задължения във връзка с отчитане на устойчивостта когато, например:

- негови финансови инструменти започнат да се търгуват на регулиран пазар, т.е. придобие качеството на ПОИ;
- ако реши доброволно да изготви отчет за устойчивостта по Доброволния стандарт за отчитане на устойчиво развитие за непублични компании като тези стандарти бъдат приети от ЕК и влязат в сила или ако има промяна в дефиницията за „Предприятие от обществен интерес“ в ЗСч;
- ако предприятието стане голямо предприятие по смисъла на ЗСч и покрие изискванията по чл. 41, ал. 1 ЗСч.

8. В случай, че компания майка на българско предприятие в страна членка изготвя консолидиран финансов отчет и консолидиран отчет за устойчивостта за различна финансова година (различаваща се от календарната година приложима за българското предприятие), може ли предприятието да използва освобождаването от задължението да изготвя отчет за устойчивостта на базата на чл. 50, ал. 1 ЗСч?

Отговор:

Да, предприятието може да приложи освобождаване.

Съгласно становище на Генерална дирекция „Финансова стабилност, финансови услуги и съюз на капиталовите пазари“ (FISMA) при Европейската комисия от 17.05.2024 г.:

...

По отношение на правилата за освобождаване в член 19а, параграф 9/29, параграф 8 от счетоводната директива

– Държавите членки не следва да въвеждат в своите мерки за транспониране допълнителни условия за да се възползва от освобождаването от докладване за устойчивост, включително когато дружеството майка се управлява от законодателството на трета държава, което би осуетило целта на тази разпоредба. Например държавите членки не следва да изискват от предприятието майка от трета държава да публикува своите консолидирани отчети за устойчивост в консолидиран доклад за управлението заедно с консолидираните финансови отчети, за да може дъщерното дружество в Съюза да се възползва от освобождаването, като се има предвид, че предприятието майка от трета държава може не е задължително да публикуват доклад за управление.

– Когато държавата членка на дъщерното дружество на Съюза, което иска да се възползва от освобождаването от докладване за устойчивост в съответствие с член 19а, параграф 9/29, параграф 8 от Директивата за счетоводството, е определила по-ранен краен срок за публикуване на доклада за управление в сравнение с този определен от държавата на предприятието майка, тази държава членка не следва да забранява на това дъщерно дружество в Съюза да се възползва от освобождаването. Във всеки случай дъщерното дружество на Съюза би могло да обмисли например получаването от предприятието майка на декларация, че то гарантира ангажиментите, поети от дъщерното предприятие, и да публикува такава декларация заедно с доклада си за управление в срока, определен от собствената му държава членка.

9. Ако тази различна финансова година на групата (вж. въпрос № 8) е годината, приключваща на 30 септември, тогава дружеството майка ще изготвя първия си отчет за устойчивостта за годината приключваща на 30 септември 2025 година и българското предприятие няма да може да изпълни условията на чл. 50, ал. 1 ЗСч да направи препратка към публикувания консолидиран отчет за устойчивостта и одиторското заключение към него в своя доклад за 2024 година (ако е ПОИ). Това означава ли, че предприятието ще трябва да състави отчет за устойчивостта само за 2024 година и впоследствие да не съставя, защото ще може да се възползва от освобождаването в следващите години?

Отговор:

Не, дружеството не е задължено да изготвя отчет за устойчивостта, ако са изпълнени критериите на чл. 50 и чл. 52а от Закона за счетоводството, вкл. позоваване къде ще се намира консолидирания отчет за устойчивостта, в който е включена информация за съществените въздействия, рискове и възможности на предприятието, които прилагат освобождаванията.

10. Приложимо ли е освобождаването от докладване, ако предприятие е предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч?

Отговор:

В съответствие с нормата на чл. 50, ал. 5 ЗСч тези предприятия не са освободени и следва да изготвят отчети, ако отговарят на количествените критерии, описани в чл. 41, ал. 1 от ЗСч.

В общия случай, когато предприятието е голямо, то не е освободено от задължението за докладване, тъй като съгласно чл. 50, ал. 5 ЗСч освобождаването по ал. 1 – 4 не се прилага за големите предприятия, които са предприятия от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч.

В случай, че предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч е малко или средно предприятие, за него е приложимо освобождаването по чл. 50, ал. 5 ЗСч. За това предприятие е предвидено да докладва в съответствие с изискванията на приложимата рамка за отчитане – Стандарт за „Листвани малки и средни предприятия“, за отчети от 01.01.2026 с опция за отложено докладване до 01.01.2028 г.

В случай, че предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч е малко или средно предприятие и е предприятие майка на голяма група, за него не е приложимо освобождаването по чл. 50, ал. 5 ЗСч. Това предприятие е длъжно да изготви отчет по

устойчивостта за 2024 г. на основание пар. 30, ал. 1 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.) и в съответствие с изискванията на приложимата рамка за отчитане ЕСОУ.

11. Какво трябва да изпълни като процедура регистриран одитор при изпълнението на задължителен ангажимент за финансов одит когато компания майка със седалище в държава членка на ЕС изрично комуникира на българската си дъщерна компания, че няма да може да изпълни изискванията за освобождаване относно консолидирания си отчет , т.е. българското дружество ще трябва да изготви пълен отчет за устойчивостта при тези обстоятелства.

Отговор:

При изпълнението на задължителен ангажимент за финансов одит регистрирания одитор трябва да извърши проверка, като документираща същата в съответствие с изискванията на МОС) и да осигури доказателства (напр. декларации) дали са изпълнени условията за освобождаване, т.е. дали са налице доказателства, че съответното дъщерно дружество е било включено със своите данни в консолидирания отчет по устойчивостта на компанията майка – чрез формално потвърждение и/или проверка на оповестените в консолидирания отчет за устойчивостта дъщерни дружества като включени със своите показатели в консолидираните такива. Това задължение на регистрирания одитор произтича от необходимостта от проверка и анализ на факти и обстоятелства от гледна точка на ефектите и последиците от неизпълнението на законово за него задължение върху бъдещата дейност и финансовите показатели в отчетите на одитираното предприятие. Също така той трябва да прецени ефекта върху неговото одиторско мнение в съответствие с МОС, Насоките за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта и Насоките за извършване на независим финансов одит за 2024 г., издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

12. Българско голямо предприятие, крайна майка на голяма група, следва ли да изготвя както индивидуален, така и консолидиран отчет за устойчивостта, или може да изготви само консолидиран отчет на база чл. 52 ЗСч.?

Отговор:

Ако предприятието не е предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч, същото може да се възползва от възможността по чл. 46 ЗСч за изготвяне на един доклад с индивидуални и консолидирани показатели.

Ако предприятието е предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22, б. „а“ ДР ЗСч, същото не може да се възползва от възможността по чл. 46 ЗСч за изготвяне на един доклад с индивидуални и консолидирани показатели.

13. Съгласно чл. 50, ал. 2 ЗСч освобождаването на дъщерно дружество от изготвянето на отчет за устойчивостта се допуска ако дружеството майка от трета страна изготвя консолидиран отчет за устойчивостта по ЕСОУ или по стандарти, признати за техни еквиваленти. Принаването за еквивалентност се извършва с акт за изпълнение на ЕК. Има ли известни вече издадени такива актове и за кои рамки?

Отговор:

Към момента не е налице информация за приет акт за признаване на други рамки за еквивалентни на ЕСОУ.

14. Предприятията по чл. 39, ал. 2 ЗСч, които са дъщерни на крайно предприятие майка, регулирано от законодателството на трета държава, публикуват отчет за устойчивостта на предприятието от трета държава. Ако такова предприятие има предприятие майка (междинна майка) в ЕС и се възползва от освобождаването за докладване по чл. 50 ЗСч, но крайната компания майка на групата е регулирано от законодателството на трета държава, това предприятие трябва ли да прилага чл. 52б ЗСч?

Отговор:

Отчетите за устойчивостта, изготвени в съответствие с чл. 48 и 51 ЗСч, и отчетът за устойчивостта, изготвен в съответствие с чл. 52б ЗСч, в общия случай имат различно съдържание и се използват при различни режими.

Следователно, когато дъщерно предприятие в ЕС публикува отчет за устойчивостта на равнището на групата на своето предприятие майка от трета държава съгласно разпоредбите на чл. 52б ЗСч, това не освобождава нито дъщерното предприятие в ЕС, нито собствените му дъщерни предприятия от задължението за спазване на разпоредбите за изготвяне на отчети по чл. 48 и 51 ЗСч.

Предприятие майка от трета държава, което попада в обхвата на чл. 52б ЗСч, може да изготви консолидиран отчет за устойчивостта съгласно чл. 51 ЗСч (в съответствие с ЕСОУ или по рамка, равностойна на тези стандарти), вместо неговото дъщерно предприятие в ЕС или неговия клон в ЕС да публикува отчет за устойчивостта на равнището на групата съгласно чл. 52б ЗСч. В този случай дъщерното предприятие в ЕС е освободено от задължението за публикуване на отчета за устойчивостта по чл. 52б ЗСч, при условие че са изпълнени условията съгласно чл. 48 и 51 ЗСч.

Във връзка с поставения въпрос виж отговора на въпрос 48 от разясненията на ЕК по често задаваните въпроси относно отчитането във връзка с устойчивостта: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52024XC06792>

15. Съгласно чл. 2, т. 1 и т. 7 ЗСч когато клон на чуждестранен търговец или неговото място на стопанска дейност отговаря на критериите за голямо предприятие, длъжно ли е същото да изготвя отчет за устойчивост? Аналогичен е въпросът и за консорциумите и другите дружества, посочени в чл. 2, т. 4 ЗСч.

Отговор:

Тъй като клоновете са приравнени на предприятия, ако са изпълнени количествените условия, същите трябва да изготвят отчет за устойчивостта.

Необходимо е да се имат предвид следните две обстоятелства:

- Клонове на предприятия от ЕС – в настоящата практика, освен ако няма изрично изискване или клонът не е решил да изготви самостоятелно годишен финансов отчет, тези образувания публикуват финансовите отчети на дружеството вместо свои собствени отчети.

Образуванията могат да прилагат общото освобождаване от докладване по устойчивостта. В съответствие с ЕСОУ, когато в доклада на дружеството, което включва и данните за образуванието, трябва да има изрично оповестяване, че са включени всички съществени въздействия, рискове и възможност на клона или мястото на стопанска дейност, в съответната държава.

- Клонове на предприятия от трети държави – чл. 52б, ал. 4 ЗСч изисква когато клонът отговаря на критериите за голямо предприятие по смисъла на ЗСч той да изготвя отчет за устойчивостта като прилага ЕСОУ, но само за целите на публикуването на своя отчет по устойчивост.

Пар. 33 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.), посочва, че „*Първият отчетен период, за който дъщерните предприятия и клоновете на предприятия от трети държави **публикуват** отчет за устойчивостта на предприятието от трета държава по реда на чл. 52б, е 2028 г.*“.

Образуванията от трети страни могат да прилагат общото правило за освобождаване от докладване по устойчивостта, когато са изпълнени условията в ЕСОУ. Например клон в България на дружество от Турция, което се консолидира в отчетите на предприятие майка в Германия. В съответствие с ЕСОУ когато в доклада на дружеството (предприятието в Германия), което включва и данните за образуванието, трябва да има изрично оповестяване, че са включени всички

съществени въздействия, рискове и възможност на клона или мястото на стопанска дейност, в съответната държава (от България).

16. Кои предприятия, съгласно чл. 41, ал. 3 от ЗСч., следва да изготвят маркирани/тагирани отчети с ЕСОУ таксономията, когато същата влезе в сила?

Отговор:

Към момента ЕСОУ и таксономията по чл. 8 от Регламент (ЕС) 2020/852 за таксономията следват живота на МСФО таксономията и следва да се прилага само за предприятия, чиито ценни книжа се търгуват на регулиран пазар, както е описано в Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 15 декември 2004 година относно хармонизиране изискванията за прозрачност по отношение на информацията за издателите, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар, и за изменение на Директива 2001/34/ЕО.

В допълнение, към момента ТРЮЛНЦ приемат само pdf файлове, а дружествата, които не са емитенти няма на кого и къде да предоставят тези xbrl файлове. След като се изпълнят техническите изисквания, всички дружества, които изготвят отчет за устойчивостта, ще трябва да докладват в xbrl.

17. За кои отчети ще се прилага изискването за маркиране – само за консолидирани отчети, по аналогия с МСФО таксономията, или и за индивидуалните отчети?

Отговор:

Изискванията за докладване в ЕЕЕФ са представени в Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 15 декември 2004 година относно хармонизиране изискванията за прозрачност по отношение на информацията за издателите, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар, и за изменение на Директива 2001/34/ЕО.

На този етап това изискване е приложимо само за консолидираните финансови отчети, впоследствие изискването ще се разширява успоредно с изискванията за докладване по Директива (ЕС) 2022/2464.

18. По отношение на третата таксономия – по чл. 8 от Регламент (ЕС) 2020/852 за таксономията, доколкото само големите предприятия от обществен интерес с над 500 души са задължени по нея, следва ли тези предприятия да маркират своя отчет за устойчивост само ако едновременно с това са и предприятия, чиито книжа се търгуват на регулиран пазар?

Отговор:

Отчетът за устойчивостта ще трябва да се тагира и да се публикува в ЕЕЕФ^{1 2}, когато са налични техническите условия за това, вкл. оповестяванията по чл. 8 от Регламента за таксономията.

19. Възможно ли е предприятия, които попадат в обхвата на Регламента за Таксономията на ЕС, но имат възможност да се освободят (съгласно чл. 50 от ЗС), да се възползват от тази възможност за 2024 г. (след отлагането на сроковете с последните промени на ЗС), като се позовават на консолидирания отчет за устойчивостта на предприятието майка, в който тези оповестявания са направени на консолидирано ниво?

Отговор:

Да, чл. 50 от Закона за счетоводството предвижда възможност за освобождаване от изготвяне на отчет за устойчивост по чл. 48, който включва информацията, предвидена за оповестяване по чл. 8 от Таксономията на ЕС. Следователно, за 2024 г. предприятие е възможно

¹ <https://xbrl.efrag.org/downloads/ESRS-Set1-XBRL-Taxonomy-Explanatory-Note-and-Basis-for-Conclusions.pdf>

² <https://xbrl.efrag.org/downloads/Article8-XBRL-Taxonomy-Explanatory-Note-and-Basis-for-Conclusions.pdf>

да не оповестява информацията, предвидена за оповестяване по чл. 8 от Таксономията на ЕС, доколкото са изпълнени условията чл. 50, приложими към тази информация.

II. По други въпроси от Закона за счетоводството

20. С промените в чл. 37, ал. 3 ЗСч са въведени нови изисквания за одит на годишни финансови отчети на дружества, които влизат в консолидацията, според нови критерии. Възниква въпрос как да бъдат направени изчисленията за нетните приходи от продажби и балансовата стойност на активите на дъщерните дружества спрямо нетните приходи, съответно общата стойност на активите в консолидирания финансов отчет, така че да се спази това изискване на закона.

Отговор:

Нетните приходи и балансовата стойност на активите в годишния финансов отчет на дъщерното дружество се съпоставят и се изчислява съответният процент спрямо консолидираните приходи и активи на групата. В този случай от нетните приходи и активите на дъщерното дружество не се елиминират вътрешногруповите операции и сделки, а се сравнява общата им стойност спрямо консолидираните данни на групата.

Обръщаме внимание, че за финансовите отчети за 2024 г. и следващите е в сила МОС 600 (преработен) „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)“, на база който груповият одитор е възможно и има основание и свои професионални съображения да изиска одит на финансов отчет/ финансова информация на компонент (дъщерно дружество) поради определено ниво на същественост за конкретния компонент в рамките на груповия одит, или поради специфични рискове за груповия одит, произтичащи от дейността на компонента, независимо от размера на неговите приходи и активи.

21. Откога е в сила допълнителното оповестяване на нематериалните ресурси за малките и средни предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа се търгуват на регулиран пазар, и има ли възможност за освобождаване?

Отговор:

Изискването за докладване по чл. 39, ал. 2 ЗСч не попада в периодите за отлагане в пар. 30, ал. 1 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.) и е приложимо за всички предприятия, които трябва да изготвят годишен доклад за дейността.

ВЪПРОСИ ПО ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ И ИЗРАЗЯВАНЕТО НА СИГУРНОСТ ПО УСТОЙЧИВОСТТА:

III. Въпроси относно изразяването на сигурност по устойчивостта съгласно ЗНФОИСУ

22. Съгласно чл. 4а. ЗНФОИСУ ангажиментите за сигурност по устойчивостта се извършват по отношение на отчети за устойчивостта, изготвени в съответствие с приложимата рамка за отчитане на устойчивостта, която в чл. 5а е описана като ЕСОУ. Как се третира ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, ако отчетите са изготвени в съответствие с други отчетни рамки, напр. GRI?

Отговор:

Ангажиментите за изразяване на сигурност относно отчети за устойчивостта, изготвени по отчетни рамки, различни от ЕСОУ, са доброволни ангажименти за сигурност по устойчивостта по смисъла на чл. 6а, ал. 3 ЗНФОИСУ.

23. Съгласно чл. 7, ал. 4 ЗНФОИСУ дружество за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта е одиторско дружество, в което поне един от съдружниците

или управителите и поне един от отговорните одитори за ангажменти за сигурност по устойчивостта от името на дружеството – това означава ли, че в одиторско дружество трябва да има минимум двама одитора по устойчивостта?

Отговор:

Няма законова пречка в дружеството да има само един регистриран одитор по устойчивостта, в качествата му на съдружник и/или управител и същевременно да изпълнява ангажменти за сигурност по устойчивостта като отговорен одитор от името на дружеството.

24. Съгласно чл. 30 ЗНФОИСУ регистрираните одитори, вписани в регистъра по чл. 20 ЗНФОИСУ с правоспособност за извършване на ангажменти за сигурност по устойчивостта, допълнително участват в признати от ИДЕС форми на обучение с продължителност, не по-малка от 20 часа за календарна година, това е въведено и в Правилата за ППО. Приложимо ли е това изискване за РО, които ще се лицензират през 2024 г.

Отговор:

Изискването за допълнителни задължителни 20 часа обучение за регистрираните одитори по устойчивостта съгласно чл. 30 ЗНФОИСУ, съответно по чл. 10, ал. 2 от Правилата за продължаващо професионално развитие на регистрираните одитори, важат за годината след придобиване на правоспособност/квалификация, т.е. за вписаните в регистъра с правоспособност одитори през 2024 г. изискването се прилага от календарната 2025 г. нататък.

25. Във връзка с разпоредбите на чл. 65 ЗНФОИСУ, ако регистриран одитор е в период на оттегляне поради законови изисквания за извършване на независим финансов одит, това означава ли, че трябва да е и в такъв период за услуги по изразяване на сигурност по устойчивостта? Как би стоял този въпрос при прилагането на изискването за ротация при одиторски дружества (към момента няма преки правила по Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители)? Ако регистриран одитор извършва финансов одит на ПОИ за трета последователна година, това означава ли, че първата година за извършване на ангажмент за сигурност по устойчивостта на този клиент се приравнява на трета за целите на калкулация на ротацията и по двата вида услуги?

Отговор:

Целта на закона с разпоредбите на чл. 65, ал. 11, т. 4 ЗНФОИСУ е да се осигури в по-голяма степен независимостта на регистрирания одитор (физическо лице и/или одиторско дружество) чрез пълно откъсване от одитирано от него предприятие от обществен интерес след настъпване на срока за задължително оттегляне от ангажменти към това предприятие.

Броенето на годините, през които регистрираният одитор е изпълнявал задължителни ангажменти по закон към предприятието от обществен интерес, започва от първата година на поемане на такъв ангажмент или след изтичане на законоустановен период за оттегляне, независимо дали ангажментите са за независими финансов одит или за сигурност по устойчивостта, както и дали се изпълняват едновременно или не.

С оглед на горепосоченото, независимо дали периодът е настъпил след ангажмент за финансов одит или ангажменти за сигурност по устойчивостта, при влизане в период за оттегляне (т.нар. „охлаждащ период“) одиторът не може да предоставя **никакви услуги**, вкл. за независими финансов одит или сигурност по устойчивостта, изчерпателно изброени в чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ.

26. Българско дружество е част от група за консолидация на крайно предприятие майка, което е със седалище в трета държава, извън ЕС. Предприятието майка иска да изготви консолидиран отчет за устойчивостта по ЕСОУ. В юрисдикцията на предприятието майка няма законодателство, което да урежда ангажменти за изразяване на сигурност върху отчета за устойчивостта, с което не може да бъде изпълнено

изискването на чл. 50, ал. 2, т. 3 ЗСЧ. При тези условия може ли европейско одиторско дружество с правоспособност за изразяване на сигурност върху отчети за устойчивостта (напр. регистрирано в България) да извърши ангажимента за сигурност по устойчивостта върху консолидирания отчет за устойчивостта на дружеството в третата държава и да издаде доклад на сигурност върху него, за да се удовлетвори изискването на закона?

Отговор:

Да, няма законови пречки одиторското дружество с правоспособност за изразяване на сигурност по устойчивостта и разполагащо с необходимите ресурси да извърши за целите на прилагане на българското счетоводно и одиторско законодателство ангажимент за сигурност върху отчетите за устойчивостта на предприятието майка от трета държава.

Ако българското предприятие има право да се възползва от възможността за освобождаване по чл. 50 ЗСЧ, за да бъде признат като законосъобразен за целите на освобождаването на дъщерното българско предприятие, отчетът трябва да е съставен съгласно изискванията на приетата от ЗСЧ отчетна рамка, ангажиментът за сигурност да е извършен от правоспособен регистриран одитор (физическо лице или одиторско дружество) и в съответствие с изискванията на професионалните одиторски стандарти съгласно ЗНФОИСУ,

За целите на отчитане на одиторския ангажимент, същият се счита за:

- задължителен по смисъла на чл. 6а, ал. 2 ЗНФОИСУ ако одитираният отчет за устойчивостта се ползва за целите на изпълнение на законово задължение на дъщерното предприятие в България;
- доброволен по смисъла на чл. 6а, ал. 3 ЗНФОИСУ ако одитираният отчет за устойчивостта не се ползва за целите на изпълнение на законово задължение на дъщерното предприятие в България.

27. Регистриран одитор предоставя услуги на предприятие от обществен интерес по задължителен одит на годишен финансов отчет. Съгласно новите разпоредби на чл. 50, ал. 1 ЗСЧ дружеството е освободено от изготвянето на отчет за устойчивостта, тъй като изпълнява посочените в разпоредбата необходими условия. Също така, текстът на чл. 50, ал. 5 ЗСЧ не е приложим за него. Въпреки тези обстоятелства дружеството е решило доброволно да изготви отчет за устойчивост и да го включи в своя доклад за дейността.

С оглед на посочената фактическа обстановка:

26.1. Когато предприятието от обществен интерес е освободено от задължително изготвяне на отчет за устойчивост, но въпреки това доброволно е изготвило такъв, този отчет подлежи ли на отделен ангажимент за изразяване на сигурност?

Отговор:

Ако дружеството прецени за целесъобразно, изготвеният отчет за устойчивостта може да бъде обект на изразяване на сигурност по устойчивостта. Този ангажимент е доброволен ангажимент по смисъла на чл. 6а, ал. 3 ЗНФОИСУ, а изготвеният отчет за устойчивост не е част от законов отчет, регламентиран от ЗСЧ и това ясно трябва да се разграничи в общия комплект от документи.

В описания по-горе случай доброволно изготвеният отчет за устойчивостта и доклада със заключението от изразяване на сигурност върху него не следва да бъдат представени и съответно публикувани като част от годишния отчет по закон на съответното предприятие.

В допълнение, възможните подходи при докладването на регистрирания одитор по устойчивостта и на регистрирания одитор върху годишния финансов отчет е препоръчително да бъдат съобразени с Насоките за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта и Насоките за извършване на независим финансов одит за 2024 г., издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

26.2. Ако не подлежи на задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта, по какъв начин отчетът по устойчивостта трябва да бъде взет предвид и/или отбелязан от одитора при предоставянето на услугите по задължителен независим финансов одит, след като отчетът за устойчивост е включен в доклада за дейността на дружеството?

Отговор:

По отношение на възнагражденията, получени във връзка с доброволна услуга по изразяване на сигурност по устойчивостта, същите следва да се третираат като възнаграждения за услуга извън одита по реда на чл. 66, ал. 1 ЗНФОИСУ.

По отношение съдържанието на становището на регистрирания одитор по финансов одит е препоръчително подходът на одитора да бъде съобразен с Насоките за извършване на независим финансов одит за 2024 г., издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

27. Когато финансовият одит се извършва съвместно от двама регистрирани одитори следва ли автоматично (по подразбиране), че и ангажиментът за сигурност по устойчивостта също се изпълнява от съвместни одитори (независимо дали същите, които изпълняват финансовия одит)? Така ли следва да се разбира чл. 51а, ал. 7 ЗНФОИСУ „Когато задължителният ангажимент за сигурност по устойчивостта е извършен съвместно от повече от един регистриран одитор по устойчивостта, одиторският доклад се удостоверява с:

1. името на регистрирания одитор по устойчивостта и личния му подпис – за всеки регистриран одитор по устойчивостта, участвал в извършването на ангажимента в качеството си на физическо лице;

2. наименованието на фирмата, името и личния подпис на представляващия одиторското дружество, което е вписано като регистриран одитор по устойчивостта, както и с името и личния подпис на регистрирания одитор по устойчивостта, отговорен за извършването на ангажимента от името на одиторското дружество - за всяко дружество, участвало в съвместния ангажимент.

Отговор:

Съвместен ангажимент по устойчивостта се изпълнява само ако в специален закон изрично се изисква това, каквото е правилото и за независимия финансов одит, освен ако не е посочено друго или дружество не реши доброволно да назначи съвместни одитори за извършване на съвместен ангажимент за сигурност по устойчивостта.

Нормата на чл. 57а, ал. 7 ЗНФОИСУ се прилага само когато се изпълнява съвместен ангажимент за сигурност по устойчивостта, независимо дали е задължителен или доброволен.

28. Допустимо ли е надлежно избран от вече проведено общо събрание на съдружниците/акционерите одитор за проверка и заверка на ГФО и КГФО за 2024 г. да поеме допълнителен ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на устойчивостта, при условие, че същият е вписан в регистъра на КПНРО като одитор по устойчивостта, без да е потвърден неговия избор отново от акционерите?

Отговор:

Съгласно чл. 16 от Регламент (ЕС) № 537/2014 относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит на предприятия от обществен интерес, както и съгласно чл. 48, ал. 3 ЗНФОИСУ, изборът на регистриран одитор за извършването на задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта се извършва от общото събрание на акционерите/съдружниците на предприятието от обществен интерес.

С оглед на горепосоченото, за да бъдат изпълнени законовите изисквания, е необходимо наличието на изрично решение за избор на регистриран одитор по устойчивостта, който да извърши задължителен ангажимент за изразяване на сигурност върху отчета по устойчивостта на предприятието. Няма законова пречка одиторът, който ще бъде избран от общо събрание на съдружниците/акционерите да изпълни ангажиментът по устойчивостта, да бъде същият

одитор, който е избран да извърши задължителен независими финансов одит на годишните финансови отчети на предприятието.

29. Изискванията към одитните комитети във връзка със задължителните ангажименти за сигурност по устойчивостта водят ли до необходимостта да се изготвят и гласуват нови правила за работа на одитния комитет?

Отговор:

Да, необходимо е правилата за работа на одитните комитети да бъдат адаптирани с оглед новите изисквания във връзка със задължителните ангажименти за сигурност по устойчивостта, доколкото на одитните комитети се вменяват допълнителни отговорности в съответствие с разпоредбите на чл. 108, ал. 1, т. 1, 2, 3 и 4 от ЗНФОИСУ.

30. Предвид измененията в ЗНФОИСУ, които въвеждат допълнения в правомощията на одитния комитет, свързани с въпросите за устойчивостта, считате ли, че устройственият документ, който ги регламентира – статутът на одитния комитет, предвид дерогацията, предвидена в пар. 100 ПЗР ЗИД ЗСч (ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.), следва да се приведе в съответствие с новите изисквания на първото следващо редовно общо събрание, което ще се проведе до края на първото полугодие на 2025 г. “.

Отговор:

Не са налице законови пречки статутът на одитния комитет в предприятие от обществен интерес да бъде актуализиран на първото общо събрание на съдружниците/акционерите след влизане в сила на измененията и допълненията на ЗНФОИСУ, обнародвани в бр. 79/2024 г. на „Държавен вестник“.

Във връзка с горепосоченото трябва да се отбележи, че одитният комитет е длъжен да изпълнява произтичащите от ЗНФОИСУ задължения (чл. 107 и сл.) и през периода преди приемане на съответните промени в неговия статут, дори и да не е изменен и допълнен неговият статут с оглед промените в закона.

31. Възможно ли е дружество, което не е избрало одитор по устойчивостта до края на 2024 да поиска от Агенцията по вписванията да бъде назначен служебно одитор по устойчивостта, доколкото до края на 2024 г. ще има вписани такива одитори? Въпроса е продиктуван от липсата на изрични промени в чл. 249, ал. 1 от ТЗ.

Отговор:

Съгласно нормите на Търговския закон Агенцията по вписванията не разполага с такова правомощие.

32. Как следва да се разбира практическото прилагане на разпоредбите на чл. 48, ал. 5 ЗНФОИСУ, които не кореспондират напълно с общите разпоредби на чл. 223а, ал. 1 ТЗ и дали правилно се разбира, че назначаването на друг одитор, съгласно чл. 48, ал. 5 ЗНФОИСУ не може да е за извършване на одит върху пълния отчет (финансов отчет или отчет по устойчивост)?

Отговор:

Текстът на Директива (ЕС) 2022/2464, съответно пренасянето му в чл. 48, ал. 5 ЗНФОИСУ, не е достатъчно неясен и създава условия за различно тълкуване – видно от т. 75 на преамбюла от директивата „Съгласно член 6 от Директива 2007/36/ЕО на Европейския парламент и на Съвета (36) от държавите членки се изисква да гарантират, че акционерите на предприятия, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар в Съюза, действащи индивидуално или колективно, имат право да включват точки в дневния ред на общото събрание, при условие че всяка точка е придружена от обосновка или предложение за приемане на решение на общото събрание, които да бъдат приети на общото събрание, както и че имат право да внасят предложения за решения по точки, които са или

предстои да бъдат включени в дневния ред на общо събрание, според случая. Ако тези права са подчинени на условието съответният акционер или акционери да притежава(т) минимален процент от дяловия капитал на дружеството, този минимален дял не може да надхвърля 5 % от капитала. Що се отнася до изразяването на увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта, акционерите следва да могат да упражняват правата, посочени в член 6 от Директива 2007/36/ЕО, за да внасят предложения за решения, които да бъдат приети на общото събрание и в които се изисква, първо, акредитирана трета страна, която не принадлежи към същото одиторско дружество или мрежа като задължителния одитор или одиторското дружество, извършващо задължителния одит, да изготви доклад за някои елементи на отчитането във връзка с устойчивостта и второ, този доклад да се предостави на разположение на общото събрание.“.

С оглед на горепосоченото не е налице законова пречка акционерите, притежаващи поне 5 на сто от правата на глас или от капитала на предприятието, да поискат от общото събрание да се назначи друг регистриран одитор, който е различен от или не принадлежи към одиторското дружество или мрежа на одитора, извършващ задължителния финансов одит или изпълняващ задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта, да изготви и да представи на общото събрание доклад за някои елементи на отчета за устойчивостта.

33. Може ли одиторско дружество да изпълнява едновременно задължителен одит на финансови отчети, както и задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта за едно и също предприятие? Би ли имало разлика в отговора, ако предприятието е и предприятие майка?

Отговор:

Не са налице законови пречки един регистриран одитор (физическо лице или одиторско дружество) да извърши и двата одиторски законови ангажимента към едно предприятие, ако са спазени всички други условия на Регламент (ЕС) № 537/2014, ЗНФОИСУ (особено за независимост и ротация) и Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители и той има правоспособност да извършва както независим финансов одит, така и ангажименти за сигурност по устойчивостта.

Няма разлика в изискванията по отношение на дъщерните и предприятията майки.

34. Може ли едно физическо лице – регистриран одитор, определено за отговорен одитор по ангажимента от името на одиторско дружество, да е едновременно отговорен одитор за задължителен финансов одит на финансовите отчети и за задължителен ангажимент по устойчивостта?

Отговор:

Не са налице законови пречки един регистриран одитор – физическо лице, определено за отговорен одитор по ангажимента от името на одиторско дружество, да извърши и двата одиторски законови ангажимента към едно предприятие, ако са спазени всички други условия на Регламент (ЕС) № 537/2014, ЗНФОИСУ (особено за независимост и ротация) и Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители и той притежава правоспособност и разполага с необходимите ресурси да извършва както независим финансов одит, така и ангажименти за сигурност по устойчивостта.

35. Може ли в рамките на едно одиторско дружество, две физически лица – регистрирани одитори в договорни отношения с дружеството, първото да заверява финансов отчет на едно предприятие, а второто да заверява отчета за устойчивостта на същото това предприятие?

Отговор:

Не са налице законови пречки в рамките на едно одиторско дружество две физически лица – регистрирани одитори в договорни отношения с дружеството, първото да одитира годишния финансов отчет на едно предприятие, а второто да изпълни ангажимент за сигурност

по отношение отчета за устойчивостта на същото това предприятие, ако са спазени всички други на Регламент (ЕС) № 537/2014, ЗНФОИСУ (особено за независимост и ротация) и Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители.

36. Би ли имало разлика в отговорите на предходните три въпроса ако предприятието е предприятие от обществен интерес?

Отговор:

Не, дори и в контекста на завишените изисквания по ЗНФОИСУ (особено за независимост и ротация) и Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители.

37. Ангажиментът по устойчивостта представлява ли забранена услуга по смисъла на чл. 5 от Регламент (ЕС) № 537/2014, ако регистриран одитор изпълнява задължителен финансов одит на предприятие от обществен интерес.

Отговор:

Задължителният ангажимент за сигурност по устойчивост не е забранена услуга съгласно разпоредбата на чл. 64, ал. 6 ЗНФОИСУ, която гласи, че *„Разпоредбите на ал. 1 и 2 се прилагат съответно и за регистриран одитор по устойчивостта при извършването на задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта, с изключение на забраната за предоставяне на услуги извън задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта по чл. 5, параграф 1, ал. 2, букви "а" и "г" от Регламент (ЕС) № 537/2014. Когато ангажимент за задължителен финансов одит и задължителен ангажимент за сигурност по устойчивостта към едно предприятие се изпълняват от един регистриран одитор, се прилагат разпоредбите на ал. 1 и 2“.*

В случай, че одиторът желае да поеме доброволен ангажимент за сигурност по устойчивост към предприятие от обществен интерес, същият трябва да получи одобрение от одитния комитет за предоставянето на допълнителни услуги извън задължителния финансов одит, като е длъжен да се съобрази и с изискванията на чл. 66 ЗНФОИСУ.

38. Във връзка с предходния въпрос възможно ли е различно тълкуване на смисъла на разпоредбата на чл. 5, пар. 1, ал. 2, б. „в“ от Регламент (ЕС) № 537/2014, в частта „и извършването на отчитане на устойчивостта“ между официалната версия на английски език и официалния превод на български език?

Английският текст на чл. 5 от регламента е:

„c) bookkeeping and preparing accounting records and financial statements as well as preparing sustainability reporting“;

Докато българският превод е:

„в) воденето на счетоводство, изготвянето на счетоводна документация и финансови отчети, както и извършването на отчитане във връзка с устойчивостта“.

Отговор:

Не, контекстът е същият. Необходимо е да се имат предвид и изискванията на Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители.

39. Законът разрешава ли задължителният ангажимент за сигурност по устойчивостта да бъде извършен от регистриран одитор, различен от избрания за извършването на задължителен одит на годишния финансов отчет на предприятието?

Отговор:

Законът за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта не поставя ограничения относно възможността регистрираният одитор, извършващ ангажимента за сигурност по устойчивостта да бъде различен от регистрирания одитор, избран за извършването на задължителен одит на годишния финансов отчет на предприятието.

40. В случай че задължителният ангажимент за сигурност по устойчивостта се извършва от избрания за извършването на задължителен одит на годишния финансов отчет на предприятието регистриран одитор, ангажиментът за сигурност по устойчивостта счита ли се за допълнителна услуга извън одита и съответно необходимо ли е одобрение от одитния комитет на предприятието?

Отговор:

С оглед на обстоятелството, че задължителният ангажимент за сигурност по устойчивостта е одиторска услуга, която се изисква по закон, същата не влиза в обхвата на допълнителните услуги, различни от задължителния финансов одит, съответно не се включва в ограниченията по смисъла на чл. 66, ал. 1 ЗНФОИСУ.

IV. По други въпроси от ЗНФОИСУ

41. В чл. 51, ал. 3, т. 10 ЗНФОИСУ не е ясно изискването за изписване на регистрационния номер дали се отнася за регистриран одитор, когато дейността се упражнява чрез одиторско дружество, или само за одиторско дружество, или само за регистриран одитор – физическо лице.

Отговор:

Съгласно чл. 51 ЗНФОИСУ в одиторския доклад се посочва регистрационния номер на регистрирания одитор (физическо лице или одиторско дружество), който издава одиторския доклад. Съответно ако одиторски доклад се издава от:

- одиторско дружество – изписва се само номерът на одиторското дружество;
- физическо лице – изписва се номерът на регистрирания одитор – физическото лице.

42. В чл. 51, ал. 9 от ЗНФОИСУ второто изречение е *„Когато регистрираният одитор подписва годишния финансов отчет с електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, подписът се счита за поставен върху всеки от елементите на отчета.“*. Не става ясно дали се отчетът се счита за подписан от одитора, ако той е положил подпис на едно място?

Отговор:

За подписването с електронен подпис е необходимо да се прилагат изискванията на Насоките за извършване на ангажименти за сигурност по устойчивостта и Насоките за извършване на независим финансов одит за 2024 г., издадени от Института на дипломираните експерт-счетоводители и утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

43. Кога одиторско дружество трябва да изпраща уведомления към регулатори (до 15 октомври) в съответствие с правилата по чл. 61 ЗНФОИСУ.

Отговор:

Уведомление се изпраща до регулаторите на самите дружества (напр. Комисията за финансов надзор, Комисията за енергийно и водно регулиране, Комисията за регулиране на съобщенията и др.) в срок до 15 октомври на годината, в която е издаден одиторския доклад..

44. Бихте ли дали допълнително разяснение по чл. 66, ал. 4, т. 2 ЗНФОИСУ – *„2. всеки от регистрираните одитори изпълнява одиторски процедури, достатъчни, за да поеме пълна отговорност за изразеното одиторско мнение“*.

Отговор:

В случаите на съвместен одит, ако за единия съвместен одитор е налице хипотезата за заплахи за независимостта поради голям дял на приходите от един клиент (над 15%), то тогава другият одитор може да изпълнява функцията на лице по контрол на качеството ако отговаря на изискванията на чл. 66, ал. 4 ЗНФОИСУ.

Във връзка с горепосоченото и с оглед принципа, че при съвместния одит всеки от одиторите е длъжен да изпълни съответните процедури, вкл. за проверка работата на другия одитор, така че да може да изрази адекватно одиторско мнение, нормата по чл. 66, ал. 4, т. 2 ЗНФОИСУ регламентира, че всеки от съвместните одитори трябва да събере достатъчни и уместни доказателства, вкл. в резултат от прегледа на работата на другия съвместен одитор, че да изрази адекватно одиторско мнение.

45. Какво е разбирането за значението на словосъчетанието „съответния период“ в ал. 12 от чл. 65 ЗНФОИСУ, във връзка с прилагането на чл. 65, ал. 3 и 10 от същия закон. И по-конкретно броенето „сумарно“ на годините за извършване на одиторски ангажimenti.

(3) (Изм. - ДВ, бр. 79 от 2024 г.) Одиторско дружество, което е извършвало задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес, се оттегля, след като е изпълнявало одиторски ангажimenti по задължителен финансов одит за период от 10 сумарно считани години. Това одиторско дружество не може да изпълнява одиторски ангажimenti към това предприятие за период от 5 последователни години от датата на оттеглянето си.

(12) Продължителността по ал. 3 - 10 започва от годината, когато е поет първият одиторски ангажмент за задължителен финансов одит през съответния период. ...

В процеса на анализа, поради липса на разяснение, достигнахме до следните възможности за тълкуването на „през съответния период“:

- годината на приемане на закона (2024);
- годината, в която дружество е придобило статут на предприятие от обществен интерес;
- първата година на извършване на непрекъснат ангажмент, след която не е имало охлаждащ период.

В допълнение, интерес предизвиква и промененият ЗСч, в сила от 01.01.2016 г., който значително разшири обхвата на предприятията от обществен интерес.

Комбинацията от потенциални отговори на двете хипотези (период на броене, особено в тире 2) биха могли да доведат до множество и различни практики през изчислението на периодите на ротация.

Отговор:

Съгласно чл. 65, ал. 3 ЗНФОИСУ одиторско дружество, което е извършвало задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес, се оттегля, след като е изпълнявало одиторски ангажimenti по задължителен финансов одит за период от 10 сумарно считани години (при съвместните одити периодът може да бъде удължен). Това одиторско дружество не може да изпълнява одиторски ангажimenti към това предприятие за период от 5 последователни години от датата на оттеглянето си.

„Сумарно“ отчитане означава, че броят на годините се натрупва от първата година, когато е бил поет одиторски ангажмент към предприятие от обществен интерес, до годината когато е поет последният одиторски ангажмент, без значение на прекъсванията в години, които са по-кратки от минималния период за оттегляне („охлаждащ период“). При прекъсвания с продължителност равна или по-голяма от минималния период за оттегляне броенето започва от първия ангажмент след последното такова прекъсване.

Когато предприятието първоначално не е било от обществен интерес, но същият одитор е бил ангажиран за извършване на задължителен одит на неговите годишни финансови отчети, при изчисляване на задължителния период за ротация сумарното броене трябва да започне, както следва:

- за одиторските дружества по реда на чл. 65, ал. 3 ЗНФОИСУ – от годината, когато е поет първият одиторски ангажмент за задължителен финансов одит на това предприятие, в качеството му на предприятие от обществен интерес;

- за регистрираните одитори – физически лица, по реда на чл. 65, ал. 4 – 10 ЗНФОИСУ – от годината, когато е поет първият одиторски ангажимент за задължителен финансов одит на това предприятие, независимо дали то е било или не предприятие от обществен интерес, каквито са и задължителните за изпълнение изисквания на пар. И540.8 от Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители:

“Ако клиент за одит стане предприятие от обществен интерес, при определяне момента на ротацията фирмата следва да вземе под внимание продължителността на периода от време, през което лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита преди клиентът да е станал предприятие от обществен интерес, следва да бъде взета под внимание. Ако лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита в течение на пет или по-малко сумарно считани години, към момента, когато клиентът става предприятие от обществен интерес, броят на годините, през които лицето може да продължи да обслужва клиента в това си качество преди ротация извън ангажимента, е седем минус броя на вече отслужените години. Като изключение от параграф И540.5, ако лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита в течение на шест или повече сумарно считани години, към момента, когато клиентът става предприятие от обществен интерес, съдружникът може да продължи да работи, със съгласието на лицата, натоварени с общо управление, в това си качество в течение на максимум две допълнителни години преди ротация извън ангажимента.“.

Във връзка с горепосоченото обръщаме внимание, че Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори е компетентен орган по прилагането на Регламент (ЕС) № 537/2014 и ЗНФОИСУ (вж. чл. 71, ал. 4 ЗНФОИСУ), вкл. с оглед нормата на чл. 17, пар. 8, ал. 3 от регламента, ако е налице несигурност относно първата година за броене за целите на ротацията, задължителният одитор или одиторско дружество следва да съобщи незабавно за това на комисията, която в крайна сметка ще определи съответната година за целите на прилагане изискванията за ротация по ал. 1 на чл. 17, пар. 8 от регламента.

Съгласно чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ през периода на оттегляне регистрираният одитор не може:

- да бъде член на екипа по ангажимента за задължителен финансов одит на финансов отчет на това предприятие или да осъществява контрол върху качеството по чл. 68;
- да консултира екипа по ангажимента за одит на това предприятие или предприятието по методологически, технически и/или специфични за отрасъла въпроси, сделки и събития, оказващи влияние върху ангажимента за одит, с изключение на обсъждания с екипа по ангажимента, ограничени до извършената работа или заключенията, до които е достигнато през последната година от периода на участие на този регистриран одитор, когато това продължава да има отношение към одита;
- да носи отговорност за ръководството или координацията на професионалните услуги, предоставяни от одиторското дружество или от дружества от неговата мрежа на одитираното предприятие, или за надзора върху взаимоотношенията на одиторското дружество или на дружества от неговата мрежа с одитираното предприятие, или
- да изпълнява по отношение на одитираното предприятие други функции или да осъществява друга дейност, различна от посочените по-горе, включително предоставяне на услуги, които не са ангажименти за сигурност и биха довели до това, регистрираният одитор:

- а) да е в значително или често взаимодействие с ръководство или лицата, натоварени с общо управление на одитираното предприятие, или
- б) да упражнява пряко влияние върху резултата от ангажмента за одит.

46. Как се прилагат разпоредбите на чл. 65, ал. 3 и 15 ЗНФОИСУ по отношение ротацията на регистрираните одитори при съвместни ангажменти за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес при следната ситуация – при условията на съвместен ангажмент за задължителен финансов одит одиторско дружество е било одитор на предприятие от обществен интерес в продължение на 7 последователни години (годишни финансови отчети за 2014-2020 години), след което по препоръка на одитния комитет на предприятието от обществен интерес общото събрание на съдружниците/акционерите е избрало същият одитор да одитира финансовите отчети на същото предприятие за следващите 5 последователни години (годишни финансови отчети за 2021-2025 години).

Отговор:

С оглед законовите разпоредби, както следва:

1. съгласно чл. 65, ал. 3 ЗНФОИСУ регистриран одитор (одиторско дружество или физическо лице) може да извършва задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятие от обществен интерес за максимален период от 10 сумарно считани години, след което е задължен да се оттегли и да не изпълнява одиторски ангажменти към същото предприятие за срок от 5 последователни години;

2. съгласно чл. 65, ал. 12 ЗНФОИСУ продължителността по чл. 65, ал. 3 започва от годината, когато е поет първият одиторски ангажмент за задължителен финансов одит през съответния период, като при изчисляване на периодите броенето на годините започва отново, след като регистрираният одитор е преустановил без прекъсване участие в извършването на ангажменти за задължителен финансов одит на същото предприятие в продължение на съответния минимален срок за оттегляне;

3. съгласно чл. 65, ал. 15 ЗНФОИСУ се допуска удължаване на срока за оттегляне по чл. 65, ал. 3 с не повече от 5 години, ако са налице следните предпоставки:

- е налице законово изискване за съвместен задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятието от обществен интерес;
- има препоръка на одитния комитет;
- препоръката на одитния комитет е предложена на общото събрание на съдружниците/акционерите;
- предложената от одитния комитет препоръка е приета от общото събрание на съдружниците/акционерите;

4. действащите към момента разпоредби на чл. 65 ЗНФОИСУ се прилагат за ангажменти за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес, поети след влизане в сила на законовите промени – 21.09.2024 г., ако са изпълнени условията по чл. 65, ал. 15 ЗНФОИСУ максималният период за изпълнение от одиторското дружество на задължителен финансов одит към едно предприятие от обществен интерес може да бъде удължен до общо 15 години, считано от годината, когато е поет първият одиторски ангажмент към него.

С оглед на горепосоченото, ако одиторско дружество е назначено за първи път за изпълнение на ангажмент за задължителен финансов одит на годишен финансов отчет на предприятие от обществен интерес за финансовата година, приключваща на 31 декември 2014 г., и удължаването след десетата година при условията на съвместен одит е прието от общото събрание на съдружниците/акционерите по препоръка на одитния комитет, максималният период, за който може да бъде удължен без прекъсване задължителния финансов одит на годишните финансови отчети на това предприятие е до одита на годишния финансов отчет за финансовата година, приключваща на 31 декември 2028 г., вкл.

Съответно се прилагат изискванията за ротация за отговорния одитор и на лицето, извършващо преглед за контрол на качеството преди издаване на одиторския доклад.

47. Кои години следва да се включват при анализа на одиторското възнаграждение по разпоредбите на чл. 66, ал. 1 ЗНФОИСУ – сума за възнаграждения за услуги (70 на сто дали се взема предвид текущата за услугата година или 3 пълни предходни финансови години?)

Отговор:

Анализът за възнаграждението за допълнителни услуги започва от четвъртата година, която се явява текуща, и се взема предвид средната стойност от трите предходни години (вече завършени) за определяне на прага от 70 на сто за предоставяне на допълнителни услуги.

48. Как трябва да се разбира позицията на регистриран одитор, определен от одиторско дружество за ръководещ и основно отговорен за задължителен финансов одит на финансов отчет в предприятие от обществен интерес съгласно чл. 65, ал. 7 ЗНФОИСУ, както и в случай че липсва такава позиция в организационната структура на одиторско дружество, ще се изисква ли промяна на същата? Какво точно представлява посочената позиция?

Отговор:

Съгласно дефиницията по пар. 1, т. 23 ДР ЗНФОИСУ:

„„Отговорен одитор“ е одитор:

а) *определен от одиторското дружество за ръководещ и основно отговорен за извършването на финансов одит, или когато е приложимо - за извършването на ангажимента за сигурност по устойчивостта, от името на одиторското дружество, или*

б) *определен от одиторското дружество за ръководещ и основно отговорен за извършването на финансов одит на финансовите отчети или когато е приложимо - за извършването на ангажимента за сигурност по устойчивостта, на групата, и одитор, определен като ръководещ и основно отговорен за извършването на одита на финансовите отчети или когато е приложимо - за извършването на ангажимента за сигурност по устойчивостта, на основните дъщерни компании, в случаи на одит на група, или*

в) *който подписва одиторския доклад за финансов одит или когато е приложимо - по ангажимента за сигурност по устойчивостта.“,*

т.е. позицията на лицето, така както е зададен въпросът, съответства на б. „а“ от горепосочената дефиниция – това е физическо лице, което е определено от ръководството на одиторското дружество да ръководи изпълнението на одиторския ангажимент и съответно да отговаря пред дружеството за изпълнението на този ангажимент.

Лицето по пар. 1, т. 23, б. „а“ ДР ЗНФОИСУ по смисъла на закона притежава качеството на отговорен одитор и съответно за него са приложими всички законови задължения на отговорния одитор.

49. Следва ли регистриран одитор – отговорен одитор, който е извършвал задължителен финансов одит на финансов отчет от името на одиторско дружество в предприятие от обществен интерес, и който наред с това е и единствен управител на одиторското дружество, през периода на неговото оттегляне да не може да упражнява своите правомощия по отношение на управление на търговските дела на дружеството по смисъла на Търговския закон с оглед нормата на чл. 65, ал. 11, т. 3 ЗНФОИСУ?

Отговор:

При спазване ограниченията по чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ не са налице законови пречки управителят на одиторско дружество през периода на оттеглянето си от ангажименти към предприятие от обществен интерес да упражнява своите функции в качеството си на управител на дружеството, вкл. като го представлява при уреждане на договорните взаимоотношения с

предприятието във връзка с поемане на одиторски ангажименти и съответно издаване на одиторски доклади.

50. Следва ли регистриран одитор – отговорен одитор, който е извършвал задължителен финансов одит на финансов отчет от името на одиторско дружество, да не може да продължи да бъде управител на одиторското дружество, доколкото управлението на търговските дела не е идентично с ръководството или координацията на професионалните услуги, предоставяни от одиторското дружество на предприятието от обществен интерес?

Отговор:

В допълнение към отговора на предходния въпрос, вкл. с оглед изискванията съгласно пар. 540.21 П1 от Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители, при спазване ограниченията по чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ не са налице законови пречки управителят на одиторско дружество през периода на оттеглянето си от ангажименти към предприятие от обществен интерес да упражнява своите функции в качеството си на управител на дружеството, вкл. като го представлява при уреждане на договорните взаимоотношения с предприятието.

51. Регистриран одитор, който е извършвал преглед за контрол на качеството или е определен от одиторското дружество за ръководещ и основно отговорен за задължителен финансов одит на финансов отчет в предприятие от обществен интерес и който наред с това е и управител или прокурист на одиторското дружество през периода на неговото оттегляне, съгласно чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ, може ли да продължи да бъде управител или прокурист?

При спазване ограниченията по чл. 65, ал. 11 ЗНФОИСУ не са налице законови пречки регистриран одитор, който е извършвал преглед за контрол на качеството или е бил назначен за ръководещ и основно отговорен за извършването на финансов одит от името на одиторско дружество, през периода на оттеглянето си от ангажименти към предприятие от обществен интерес да упражнява функциите на прокурист или управител на одиторското дружество, вкл. като го представлява при уреждане на договорните взаимоотношения с предприятието.