



ЕФЕКТИ НА ТРАНСФЕРНОТО ЦЕНООБРАЗУВАНЕ И СЪЛЪБ 2 НА ОИСП ВЪРХУ ОДИТА НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

Георги Стоянов

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Старши одит мениджър

Ръководител на комитет по МСФО и устойчивост

Грант Торнтон ООД

Ключови думи:	Резюме
<p>Трансферно ценообразуване</p> <p>Сълб 2</p> <p>QDMTT</p> <p>Одит на финансови отчети</p> <p>МОС</p> <p>МСС 12</p> <p>МСС 24</p> <p>КРМСФО 23</p>	<p>Настоящата статия изследва въздействието на трансферното ценообразуване и Сълб 2 на ОИСП (Квалифициран основен допълнителен национален данък – QDMTT) върху одита на финансовите отчети. Анализирани са специфичните одиторски рискове, процедурите за тяхното адресиране и изискванията за оповестяване по МСС 24 и МСС 12 (изм. 2023 г.). Направен е преглед на актуалната счетоводна и регулаторна рамка, включително Директива (ЕС) 2022/2523. Изследването показва, че и двете области генерират рискове от съществени неправилни отчитания с висока степен на сложност, изискващи интегриран одиторски подход и ангажиране на специализирани експерти по МОС 620.</p>

ВЪВЕДЕНИЕ

Нарастващата сложност на вътрешногруповите трансакции на многонационалните предприятия (МНП) и въвеждането на глобалния минимален данъчен режим по Сълб 2 на ОИСП поставят пред одиторите на финансовите отчети предизвикателства с безпрецедентна комплексност. В условията на засилен регулаторен контрол, разширени изисквания за оповестяване и динамична нормативна рамка двете разглеждани области – трансферното ценообразуване (ТЦ) и Квалифицираният основен допълнителен национален данък (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT) – се открояват като ключови рискови зони при планирането и изпълнението на одита на финансовите отчети.

Обект на настоящата статия са одитните ангажименти върху финансови отчети на предприятия, извършващи дейност в рамките на международни групи, при наличие на вътрешногрупови трансакции по трансферни цени и/или попадащи в обхвата на правилата на Сълб 2 на ОИСП. Предмет на изследването са специфичните одиторски рискове, одиторските процедури и изискванията за оповестяване в двете

регулаторни области, разгледани в светлината на Международните одиторски стандарти (МОС) и на приложимите стандарти за финансово отчитане.

Целта на разработката е да се изследва и систематизира въздействието на трансферното ценообразуване и на Стълб 2 (QDMTT) върху процеса на одита на финансовите отчети, като се идентифицират специфичните рискови зони и се предложи рамка за тяхното адресиране в одиторската практика. За постигане на целите са поставени следните задачи: (1) анализ на счетоводната и регулаторна рамка; (2) идентификация на одиторските рискове; (3) систематизиране на одиторските процедури; (4) преглед на изискванията за оповестяване и на одиторските отговорности при оценката им.

1. Трансферното ценообразуване и неговото въздействие върху одита на финансовите отчети

1.1. Регулаторна рамка и счетоводни аспекти

Трансферното ценообразуване обхваща условията на сделките между свързани лица в рамките на МНП, включително определянето на цените за стоки, услуги, финансиране, нематериални активи и споразумения за разпределяне на разходи. Нормативната уредба се основава на принципа на сделката между несвързани лица (*arm's length principle*), описан в чл. 9 от Модел-конвенцията на ОИСР срещу двойното данъчно облагане и транспониран в националното законодателство чрез чл. 15 – 16 на ЗКПО и Наредба № Н-3 от 7.11.2025 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (OECD Transfer Pricing Guidelines), последно актуализирани 2022 г.¹, които представляват водещия международен референтен документ.

От счетоводна гледна точка ТЦ е пряко свързано с МСС 24 *Оповестявания на свързани лица*, който изисква разкриване на характера и стойностите на сделките между свързани лица, и с МСС 12 *Данъци върху дохода*, доколкото провизираните данъчни задължения от корекции във връзка с ТЦ представляват несигурни данъчни позиции по смисъла на КРМСФО 23 *Несигурност относно третирането на данъка върху дохода*². Оценката на тези позиции изисква значителна преценка от страна на ръководството на различните дружества относно вероятността дадена данъчна позиция да бъде приета от данъчната администрация.

EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2025³ констатира, че при 121 юрисдикции съществуват специфични законодателни изисквания за документиране на трансферни цени, включително задължения за изготвяне на локален файл, мастър файл и отчет по

¹ OECD (2022). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

² КРМСФО 23 Несигурност относно третирането на данъка върху дохода. СМСС/Фондация МСФО, 2017.

³ EY (2025). Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2025. Ernst & Young Global Limited. https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide

държави (Country-by-Country Report – CbCR) съгласно ОИСР BEPS *Действие 13*. Разнообразието в изискванията на различните юрисдикции и честите промени в насоките на ОИСР поставят значителни предизвикателства пред одиторите при оценката на адекватността на документацията.

1.2. Одиторски рискове при трансферното ценообразуване

Одиторът е задължен по МОС 315 (преработен 2019 г.) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания* да идентифицира и оцени тези рискове на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. В контекста на ТЦ тези рискове могат да се класифицират в четири основни категории.

Посочените по-долу категории не представляват изчерпателно становище на автора, а систематизация на рисковете, произтичащи от изискванията на приложимите стандарти – МОС 315 (преработен 2019 г.) за идентификация и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, МОС 550 *Свързани лица*, МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие* и МСС 24, МСС 37, КРМСФО 23.

Първата и най-значима категория е рискът от неправилна оценка на сделките между свързани лица. Когато трансферните цени не съответстват на пазарните условия, приходите, разходите, активите и пасивите, произтичащи от тези сделки, могат да бъдат неправилно отчетени. Рискът е особено висок при сложни транзакции, засягащи нематериални активи, вътрешногрупово финансиране и услуги с трудна сравнимост. Рискът произтича от изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.), пар. 19 – 24, и от естеството на сделките по чл. 15 – 16 ЗКПО и принципа „при пазарни условия“ по чл. 9 от Модел-конвенцията на ОИСР. Квалификацията му като „особено висок“ при нематериални активи и вътрешногрупово финансиране е авторова оценка въз основа на практически наблюдения.

Втората категория е рискът от непълно признаване на данъчни задължения. Неправилното прилагане на ТЦ може да доведе до корекции от страна на данъчните органи, водещи до допълнително начисляване на корпоративен данък, лихви и санкции. Провизирането на подобни задължения по МСС 37 и признаването им по КРМСФО 23 изисква сложна управленска оценка, представляваща съществен одиторски риск при твърдението за оценка и разпределение. Съгласно PwC Transfer Pricing Q1 Briefing 2026⁴ данъчните администрации в редица юрисдикции използват автоматизирани аналитични инструменти за идентифициране на несъответствия в ТЦ докладването, което увеличава вероятността от данъчни корекции.

Задължението за признаване на провизии произтича от МСС 37 и КРМСФО 23. Констатацията за нарастващ контрол от данъчните администрации е подкрепена с данни от PwC Transfer Pricing Q1 Briefing

⁴ PwC (2026). Transfer Pricing Q1 Briefing 2026. PricewaterhouseCoopers. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-q1-briefing-2026.pdf>

2026 и представлява авторово осмисляне на публично достъпна практическа информация.

Третата категория обхваща рисковете от неправилно или непълно оповестяване по МСС 24. Стандартът изисква разкриване на характера на взаимоотношенията, видовете и стойностите на транзакциите, неуредените салда и използваните ценови политики. Непълното оповестяване е съществен риск при твърдението за представяне и оповестяване и може да доведе до модификация на одиторското мнение по МОС 705 (преработен) *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*. Изискванията за оповестяване произтичат пряко от МСС 24, пар. 13 – 24. Класификацията на риска като „съществен“ и потенциалните последици по МОС 705 (преработен).

Четвъртата категория – рискът по отношение на принципа на действащото предприятие по МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие* – е приложима при предприятия, изложени на значителни данъчни задължения вследствие на корекции относно ТЦ, чийто размер може да постави под съмнение способността на дружеството да продължи дейността си. Ситуация, свързана с невъзможността на дружество да продължи да функционира като действащо предприятие, е потенциално да възникне и когато в една юрисдикция дружество изпълнител понася постоянно загуби за сметка на дружество в друга юрисдикция. В посоченият пример може да се касае за грешно определяне на стойностите в местното досие или в правилата, възприети в рамките на Групата.

1.3. Одиторски процедури при трансферното ценообразуване

При планирането на одита одиторът изгражда задълбочено разбиране на организационната структура на групата, идентифицира всички свързани лица и анализира ключовите вътрешногрупови транзакции. Аналитичните процедури по МОС 520 *Аналитични процедури* включват сравнение на маржовете на рентабилност с пазарни бенчмаркове, анализ на ефективните данъчни ставки и проверка за последователност на прилаганите методи за ТЦ.

Тестовите на детайлите могат да бъдат преглед на документацията за ТЦ – локален файл, мастър файл и СбСР – за пълнота, актуалност и съответствие с ОИСР BEPS Действие 13. Одиторът може да извърши сравнителен анализ, оценявайки избраните предприятия аналози и индикатори за рентабилност. KPMG Transfer Pricing and International 2026 Tax Considerations⁵ подчертава, че непоследователността в данните между документацията за ТЦ, СбСР, данъчните декларации и финансовите отчети е основен индикатор за риск, следен все по-активно от данъчните администрации.

Когато въпросите по ТЦ надхвърлят одиторската компетентност в областта на данъчното право, одиторът трябва да приложи правилата на МОС 620 *Ползване работата на експерт на одитора* и да ангажира

⁵ KPMG (2026). Transfer Pricing and International 2026 Tax Considerations. KPMG LLP. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/taxnewsflash/pdf/2026/01/012026-2026-considerations-TP-INTL.pdf>

специализиран данъчен експерт. Оценката на провизиите за данъчни спорове по КРМСФО 23 изисква оценка на два критерия: вероятността данъчните органи да приемат спорната позиция и изчислената стойност на данъчния ефект при различни сценарии. Тъй като провизиите са счетоводни оценки с висока степен на субективност, одиторът прилага процедурите по МОС 540 (преработен) *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*.

1.4. Илюстративни примери

Примерите в тази точка илюстрират типични грешки и ситуации при прилагането на трансферното ценообразуване с пряко въздействие върху финансовите отчети.

ПРИМЕР 1: Използване на неактуален сравнителен анализ (Benchmark Study) при продажба на стоки между свързани лица
Фактическа обстановка
Описание на ситуацията: Дружество „Алфа“ ЕООД (България) е дъщерно дружество на германски производител. То закупува готова продукция от майката на цена 85 евро/единица и я продава на крайни клиенти на 100 евро/единица, постигайки брутна надценка от 17,6%.
Документацията за трансферно ценообразуване се основава на benchmark study от 2019 г., показващ пазарен интерквартилен диапазон на брутна надценка между 22% и 35% за сравними дистрибутори. Дружеството не е актуализирало анализа след COVID-19 и структурните промени в сектора.
Ефект върху финансовите отчети
Ефект върху финансовите отчети: Налице е индикация, че приходите на „Алфа“ ЕООД са занижени, тъй като получаваната надценка е под долната граница на пазарния диапазон, а покупните цени от майката вероятно надвишават пазарните.
Ако НАП извърши ревизия и приложи корекция нагоре на покупната цена (от 85 на 76 евро/единица), данъчната основа в България ще нарасне, а ефектът ще бъде допълнителен корпоративен данък, лихви и потенциална санкция.
Засегнати счетоводни статии и твърдения за вярност
Засегнати статии: <i>Приходи от продажби</i> (занижени или правилни?), <i>Разходи за стоки</i> (надценени?), <i>Данъчни задължения и провизии</i> (МСС 37, КРМСФО 23), <i>Отсрочени данъчни активи</i> . Твърдения за вярност: <i>Оценка и разпределение; Пълнота; Представяне и оповестяване</i> (МСС 24).
Ниво на одиторски риск: ВИСОК
Необходими одиторски процедури
Необходими одиторски процедури:

(1) Преглед на документацията за ТЦ и проверка на датата на benchmark study – МОС 500 <i>Одиторски доказателства</i> .
(2) Анализ на промените в индустрията след 2019 г. и оценка дали benchmark е все още представителен – МОС 540 (преработен).
(3) Сравнение на прилаганата надценка с актуални публично достъпни данни за сравними дружества.
(4) Оценка на провизираните суми по КРМСФО 23 – проверка дали ръководството е признало несигурна данъчна позиция и дали тя е достатъчна.
(5) Преглед на оповестяванията по МСС 24 – дали е посочено, че условията на сделката са на пазарни условия при наличие на риск от противоречие с действителността.
(6) Ако рискът е висок – ангажиране на данъчен експерт по МОС 620.

ПРИМЕР 2: Непълно оповестяване на сделки между свързани лица в нарушение на МСС 24

Фактическа обстановка

Описание на ситуацията: При преглед на финансовия отчет на „Делта“ АД одиторът установява, че дружеството е разкрило в пояснителните приложения сделки с майката за продажба на стоки и получени заеми, но не е оповестило: (а) управленски договор, по силата на който майката предоставя управленски услуги срещу такса от 500 хил. евро годишно; (б) споразумение за споделяне на разходи (Cost Sharing Agreement — CSA) с трето свързано лице; (в) компенсациите на ключовия управленски персонал (КУП), изисквани по МСС 24, пар. 17.

Ефект върху финансовите отчети

Ефект върху финансовите отчети: Налице е непълно оповестяване в нарушение на МСС 24. Непосочването на управленските такси (500 хил. евро) е съществен пропуск, тъй като сумата е материална. Липсата на оповестяване на CSA може да скрие допълнителен данъчен риск. Непоставянето на компенсациите на КУП е стандартно изискване, чието нарушение е нарушение на МСС 24, пар. 17.

ЗАСЕГНАТИ СЧЕТОВОДНИ СТАТИИ И ТВЪРДЕНИЯ ЗА ВЯРНОСТ

Засегнати статии: *Разходи за управленски услуги* (правилно призната сума?), *Оповестявания в пояснителните приложения* (непълни).
Твърдения за вярност: *Представяне и оповестяване — пълнота, точност и разбираемост.*

НИВО НА ОДИТОРСКИ РИСК: СРЕДЕН

Необходими одиторски процедури

Необходими одиторски процедури:

(1) Получаване на пълен списък на всички свързани лица и всички договори с тях – изпращане на запитване до ръководството по МОС 550 <i>Свързани лица</i> .
(2) Проверка на всички значими договори с майка, сестрински дружества и КУП.
(3) Сравнение на всички идентифицирани транзакции с оповестените в пояснителните приложения – проверка за пълнота.
(4) Независимо получаване на информация за КУП компенсации от отдел <i>Човешки ресурси</i> или Счетоводство.
(5) При установяване на непълноти – обсъждане с ръководството и изискване за коригиране на финансовите отчети.
(6) Ако ръководството откаже корекция – оценка на необходимостта от модификация на одиторското мнение по МОС 705 (преработен).

2. Стълб 2 на ОИСР и QDMTT – въздействие върху одита на финансовите отчети

2.1. Регулаторна рамка и счетоводно третиране

Стълб 2 на *Инклузивната рамка* на ОИСР/Г20 въвежда GloBE правила, осигуряващи глобален минимален ефективен данъчен процент от 15% за МНП с консолидирани годишни приходи от 750 млн. евро или повече за поне две от последните четири данъчни години. В ЕС режимът е транспониран чрез *Директива (ЕС) 2022/2523* от 14 декември 2022 г.⁶, в сила от 31 декември 2023 г. В България съответните правила са въведени чрез Закона за корпоративното подоходно облагане, в сила от 1 януари 2024 г.

Архитектурата на Стълб 2 включва три основни механизма: Правилото за включване на доходите (Income Inclusion Rule – IIR), прилагано от юрисдикцията на крайното дружество майка; Правилото за недостатъчно обложени печалби (Undertaxed Profits Rule – UTPR) като резервен механизъм; и Квалифицирания основен допълнителен национален данък (QDMTT), прилаган от юрисдикцията на местоположението. QDMTT се ползва с приоритет – когато дадена юрисдикция е приложила квалифициран QDMTT, другите юрисдикции не могат да начисляват допълнителен данък. GloBE ETR на ниво юрисдикция се изчислява по формулата: Покрити данъци/GloBE нетен доход за юрисдикцията.

Счетоводното третиране е уредено с изменение на МСС 12 *Данъци върху дохода от СМСС* (май 2023 г.)⁷, в сила с незабавно приложение от 1

⁶ Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 14 декември 2022 г. за осигуряване на глобално минимално ниво на данъчно облагане за многонационалните групи от предприятия. OJ L 328, 22.12.2022.

⁷ МСС 12 *Данъци върху дохода* (изменен май 2023 г.) – отсрочен данък, произтичащ от активи и задължения по Стълб 2. СМСС/Фондация МСФО, 2023.

януари 2023 г. Изменението въвежда задължително временно изключение от признаването на отсрочени данъчни активи (ОДА) и отсрочени данъчни пасиви (ОДП), произтичащи от законодателството по Стълб 2. Концептуалната разлика между данъчната основа по GloBE правилата и тази по МСС 12 прави стандартния подход на временните разлики практически неприложим без прекомерна сложност. Текущите задължения по QDMTT се признават по общите правила на МСС 12 за текущи данъци.

Deloitte отбелязва в материала Audit Readiness: Navigate Pillar Two with Confidence⁸, че дори при наличие на изключението от МСС 12 одиторите очакват от дружествата да обосноват оповестяванията по Стълб 2 с конкретни анализи, а не с шаблонни формулировки. PwC в Accounting for Pillar Two: Frequently Asked Questions⁹ подчертава, че за 2024 г. предприятията трябва да оповестяват конкретния размер на текущото данъчно задължение по Стълб 2, а не само качествена информация.

2.2. Одиторски рискове при Стълб 2 и QDMTT

Идентифицираните по-долу рискове произтичат от изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.) за оценка на присъщия риск и риска от контрол, съчетани с конкретните особености на режима по Стълб 2, установени с Директива (ЕС) 2022/2523, ЗКПО (в сила от 01.01.2024 г.) и измененията на МСС 12 от май 2023 г. Нормативно обусловените елементи са разграничени от авторските оценки на тяхната тежест и практическо значение.

Рискът от некоректно изчисляване на GloBE ETR е категоризиран като риск с висока степен. Изчислението изисква специфични корекции на финансово-счетоводния резултат: изключване на определени приходи, корекции за бизнес комбинации и специфично третиране на пенсионни задължения и отсрочени данъчни позиции. Deloitte Belgium констатира, че от 2024 г. въздействието на Стълб 2 трябва да бъде отразено директно във финансовите отчети¹⁰, а не само в пояснителните приложения, което значително разширява периметъра на одиторската отговорност.

Рискът от неправилно прилагане на “Safe Harbour” е особено актуален. Safe Harbour, базирано на CbCR, позволява освобождаване от задължение за QDMTT при изпълнение на критерии за минимален приход или рентабилност. Неправилната преценка относно квалификацията или грешки при прилагането могат да доведат до подценяване на данъчните задължения. Изключването на Substance-Based Income Exclusion (SBIE) представлява допълнителна изчислителна стъпка с потенциал за грешки.

Рискът от непълни или неточни оповестявания е риск с висока степен. Изискванията на измененията на МСС 12 от 2023 г. налагат оповестяване

⁸ Deloitte (2023). Audit Readiness: Navigate Pillar Two with Confidence. Deloitte Middle East. <https://www2.deloitte.com/xe/en/pages/tax/articles/audit-readiness-navigate-pillar-two.html>

⁹ PwC (2024). Accounting for Pillar Two: Frequently Asked Questions. PricewaterhouseCoopers. https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/in_depths/2024/id2024/id202402.html

¹⁰ Deloitte (2024). Pillar Two Readiness: What Finance, Accounting and Tax Teams Must Execute. Deloitte Belgium. <https://www.deloitte.com/be/en/services/tax/blogs/tax-legal-pulse/pillar-two-readiness-what-finance-accounting-and-tax-teams-must-execute.html>

на: прилагането на временното изключение, качествена информация за потенциалното въздействие, ETR индикатори за засегнатите юрисдикции, и от 2024 г. – конкретния размер на признатите задължения. BDO установява, че компаниите с очаквано съществено въздействие на Стълб 2 трябва да са готови да представят подкрепящи анализи пред своите одитори¹¹. Квалификацията на риска като „висока степен“ е авторова оценка, обоснована от нарастващите изисквания на МСС 12 (изм. 2023 г.) и от практическите наблюдения на водещи одиторски организации, цитирани в настоящата статия.

2.3. Одиторски процедури при Стълб 2 и QDMTT

При планирането на одита одиторът оценява приложимостта на Стълб 2 чрез преглед на консолидираните приходи и идентифицира юрисдикциите с ETR близо до или под 15% като зони с най-висок риск от дължим QDMTT. Съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.) одиторът оценява информационните системи за GloBE изчисленията и ключовите контроли.

Процедурите по същество включват верификация на GloBE нетния доход чрез проследяване от финансово-счетоводния резултат с всички изискуеми корекции, проверка на включените покрити данъци и независимо преизчисляване или аналитични процедури по МОС 520 за верификация на ETR по юрисдикции. Проверката на SBIE изключванията – 5% от материалните активи и 5% от разходите за персонал – изисква данни, различни от тези в стандартните финансови отчети. Ангажирането на данъчни специалисти по МОС 620 е практическа необходимост при одита на Стълб 2. Deloitte Netherlands подчертава в материала Pillar Two Advisory, че одиторите желаят да проверят и заключението, при което няма съществено въздействие по Стълб 2 – не само случаите с дължим данък¹².

Оценката на оповестяванията е критична одиторска задача. Одиторът проверява дали предприятието е оповестило: (1) прилагането на изключението от МСС 12; (2) качествена информация за юрисдикциите с потенциален QDMTT; (3) от 2024 г. – конкретния размер на текущия данъчен разход и задължение по Стълб 2; (4) информация за несигурности при прилагане на правилото за safe harbour. Одиторът следва да прецени дали оповестяванията са достатъчно специфични или шаблонни.

2.4. Илюстративни примери

Примерите в тази секция илюстрират грешки и ситуации при прилагането на правилата на Стълб 2 и QDMTT с ефект върху финансовите отчети и одита.

¹¹ BDO (2024). Entry Into Effect of Pillar Two Rules May Impact Financial Statement Disclosure Requirements. BDO USA. <https://www.bdo.com/insights/tax/entry-into-effect-of-pillar-two-rules-may-impact-financial-statement-disclosure-requirements>

¹² Пак там.

ПРИМЕР 3: Неправилно изчисляване на GloBE ефективен данъчен процент (ETR) поради грешки при коригирането на отсрочените данъци

Фактическа обстановка

Описание на ситуацията: „Зета Холдинг“ АД е крайно дружество майка на група с приходи 900 млн. евро. При изчисляване на GloBE ETR за юрисдикция X финансовият отдел включил в покритите данъци отсрочен данъчен пасив в размер на 5 млн. евро, произтичащ от временна разлика по ускорена амортизация. Съгласно GloBE правилата обаче само отсрочените данъци, свързани с GloBE временни разлики, могат да се включат в изчислението, като специфичните правила за ограничаване на отсрочени данъчни активи (DTA recapture) изискват допълнителни корекции. Финансовият отдел не е приложил тези корекции.

Ефект върху финансовите отчети

Ефект върху финансовите отчети: Включването на некоригирания отсрочен данъчен пасив е довело до надценяване на ETR. Изчисленият ETR е 16,2% вместо реалния 13,8% – под 15% праговото ниво. Следователно задължение за QDMTT от около 620 хил. евро (1,2% x 51,7 млн. евро GloBE доходи) не е признато. Данъчният разход е подценен, а данъчното задължение е непризнато.

Засегнати счетоводни статии и твърдения за вярност

Засегнати статии: Разходи за данъци върху дохода – текущи (подценени), Текущи данъчни задължения (непризнати), Оповестявания по МСС 12 (изм. 2023) – ETR индикатори за юрисдикцията. Твърдения за вярност: Оценка и разпределение; Пълнота; Представяне и оповестяване.

Ниво на одиторски риск: МНОГО ВИСОК

Необходими одиторски процедури

Необходими одиторски процедури:

- (1) Получаване на пълния GloBE изчислителен модел на ръководството и независимото му преизчисляване или верификация по юрисдикции.
- (2) Проверка на третирането на всяка категория отсрочени данъци — дали са правилно включени, или изключени от покритите данъци.
- (3) Прилагане на DTA recapture правилата за проверка на правилността на включените отсрочени данъчни корекции.
- (4) Независимо изчисляване на ETR за рисковите юрисдикции (тези с ETR в диапазона 12 – 18%).
- (5) Консултиране с данъчен специалист по МСС 620 за правилното третиране на отсрочените данъци по GloBE.
- (6) Проверка дали коригираният ETR е под 15% и дали следва да се признае задължение за QDMTT.

ПРИМЕР 4: Неправилно прилагане на CbCR Safe Harbour**Фактическа обстановка**

Описание на ситуацията: Ета Корпорация прилага Transitional CbCR Safe Harbour за своята румънска съставна единица, приемайки, че тя е квалифицирана. Финансовият отдел е използвал данните от Country-by-Country Report (CbCR) за 2023 г., за да провери изпълнението на критериите. Юрисдикцията преминава DE MINIMIS прага (приходи над 10 млн. евро и печалба над 1 млн. евро), но финансовият отдел е приложил ROUTINE PROFITS TEST, използвайки стандартното данъчно задължение (Current Tax Expense) от CbCR – 2,1 млн. евро – и е сравнил с Simplified ETR от 15%, изчислен спрямо RBITE от CbCR – 13 млн. евро, давайки ETR 16,2%. Обаче CbCR включва приход от преценка на инвестиции от 4 млн. евро, който не трябва да се включва в RBITE по safe harbour изчислението.

Ефект върху финансовите отчети

Ефект върху финансовите отчети: Реалният RBITE е 9 млн. евро (13 – 4 млн.), а Simplified ETR = $2,1/9 = 23,3\%$ – над 15%, и safe harbour е правилно приложен в случая. Но ако данъчното задължение от CbCR не включва всички покрити данъци (напр. данъци по дивидентно разпределение са изключени), Simplified ETR може да падне под 15% и safe harbour да не е приложим. В конкретен сценарий: реалните покрити данъци са само 1,2 млн. евро, което дава ETR 13,3% – под прага. Следователно дружеството неправилно е приложило safe harbour и е пропуснало задължение за QDMTT.

Засегнати счетоводни статии и твърдения за вярност

Засегнати статии: *Текущи данъчни задължения* (непризнати), *Данъчни разходи* (подценени), *Оповестявания по МСС 12* (изм.) – неточно описание на safe harbour позицията. Твърдения за вярност: *Пълнота; Оценка; Представяне.*

Ниво на одиторски риск: ВИСОК**Необходими одиторски процедури**

Необходими одиторски процедури:

- (1) Получаване на CbCR и проверка на качеството и пълнотата на данните, използвани при safe harbour изчислението.
- (2) Верификация на прилагания safe harbour тест — De Minimis, Simplified ETR или Routine Profits Test.
- (3) Проверка дали всички необходими изключения от RBITE са приложени правилно (напр. изключване на приходи от преценки, дивиденди и др.).
- (4) Проверка дали Current Tax Expense от CbCR включва всички покрити данъци по GloBE правилата.

- (5) Независимо преизчисляване на Simplified ETR след всички корекции.
- (6) Ако safe harbour не е приложим — изчисляване на пълния GloBE ETR и евентуалното QDMTT задължение.
- (7) Консултация с GloBE специалист по МОС 620.

ПРИМЕР 5: Грешно изключване на Substance-Based Income Exclusion (SBIE) — надценено QDMTT задължение

Фактическа обстановка

Описание на ситуацията: „Йота“ АД (България) е съставна единица на МНП. При изчисляване на GloBE допълнителния данък финансовият отдел е изчислил SBIE изключването само въз основа на балансовата стойност на дълготрайните материални активи (10% от 20 млн. лв. = 2 млн. лв.), без да включи квалифицираните разходи за труд (5% от 8 млн. лв. заплати = 400 хил. лв.). В резултат SBIE е подценен с 400 хил. лв., GloBE доходът е надценен, а изчисленото QDMTT задължение е с 60 хил. лв. по-високо от дължимото.

Ефект върху финансовите отчети

Ефект върху финансовите отчети: Данъчните разходи са надценени с 60 хил. лв., а данъчните задължения – завишени. Въпреки че в случая грешката е в полза на данъчния орган (надплащане, а не недоплащане), тя пак е грешка при твърдението за оценка.

Засегнати счетоводни статии и твърдения за вярност

Засегнати статии: *Данъчни разходи* (надценени), *Данъчни задължения* (надценени). Твърдения за вярност: *Оценка и разпределение*.

Ниво на одиторски риск: СРЕДЕН

Необходими одиторски процедури

Необходими одиторски процедури:

- (1) Верификация на изчислението на SBIE – проверка дали са включени и двата компонента: квалифицирани ДМА и квалифицирани разходи за персонал.
- (2) Проверка дали ДМА са коректно дефинирани – изключване на финансови активи, ДНА и активи в процес на изграждане.
- (3) Верификация на разходите за персонал – само текущи разходи за наети лица в юрисдикцията без бонуси при напускане и пенсионни разходи.
- (4) Кръстосана проверка с данни от ведомости за заплати и счетоводни регистри.
- (5) Преизчисляване на коригирания GloBE доход и QDMTT задължение след правилното SBIE.

3. Ключови одиторски въпроси и комуникация с лицата, натоварени с общо управление

МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* изисква одиторите на дружества, предмет на задължителен одит, да идентифицират въпросите, изискващи най-голямо одиторско внимание. Трансферното ценообразуване и ефектите от Стълб 2 притежават характеристиките на ключови одиторски въпроси (КОВ), тъй като включват области с висок риск от съществени неправилни отчитания и изискват значителна управленска преценка. В одиторски доклади на публични компании след 2024 г. все по-честа е практиката на идентифициране на въпросите, свързани с ТЦ и Стълб 2, като КОВ.

МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление* изисква проактивна комуникация относно идентифицираните рискове, одиторските процедури и констатациите при разискванията на одитния комитет. Нивото на същественост при планирането по МОС 320 *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита* е особено важна методологична задача: данъчните ефекти от ТЦ и Стълб 2 могат да варират в широки граници, налагайки определянето на специфично ниво на същественост за данъчните позиции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Настоящото изследване систематизира въздействието на трансферното ценообразуване и Стълб 2 (QDMTT) върху одита на финансовите отчети в три основни измерения: одиторски рискове, одиторски процедури и изисквания за оповестяване. Анализът разкрива, че и двете регулаторни области генерират рискове от съществени неправилни отчитания с висока степен на сложност, изискващи специализирани знания и интегриран одиторски подход.

По отношение на трансферното ценообразуване одиторите се сблъскват с рискове, произтичащи от сложността на методологията „при пазарни условия“, от субективността при оценката на несигурните данъчни позиции по КРМСФО 23 и от многообразието на изискванията за документация. Приложимата одиторска рамка – МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 540 (преработен), МОС 550 и МОС 620 – предоставя принципна основа, но практическото прилагане изисква съществена специализация.

По отношение на Стълб 2 и QDMTT предизвикателствата са допълнително усилены от новостта на правилата. Изменението на МСС 12 от 2023 г. временно освобождава от признаване на отсрочени данъчни ефекти, но въвежда нови изисквания с нарастваща специфичност – от качествена информация за 2023 г. до задължително оповестяване на конкретни суми от 2024 г. Сложността на GloBE изчисленията и многоюрисдикционното прилагане правят ангажирането на специализирани експерти по МОС 620 не опция, а необходимост.

Изследването достига до следните изводи:

- рисковете в областта на ТЦ и Стълб 2 са присъщи рискове с висока степен, изискващи специфично внимание при оценката по МОС 315 (преработен 2019 г.);
- ефективното им адресиране налага специализирани одиторски програми;
- качеството на оповестяванията е критичен одиторски въпрос;
- координацията между финансовите, данъчните и одиторски екипи е задължително условие.

Препоръките към одиторската практика включват разработване на специализирани процедурни наръчници, инвестиции в обучение, изграждане на мултидисциплинарни екипи и проактивна комуникация с одитните комитети по МОС 260 (преработен).

Библиографска справка:

1. Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 14 декември 2022 г. за осигуряване на глобално минимално ниво на данъчно облагане за многонационалните групи от предприятия. OJ L 328, 22.12.2022.
2. Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), последни изменения. Народно събрание на Република България.
3. КРМСФО 23 Несигурност относно третирането на данъка върху дохода. СМСС/Фондация МСФО, 2017.
4. МОС 315 (преработен 2019 г.) Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. В: Ръководство по МОС, издание 2023 – 2024 г. IAASB/ИДЕС, 2024. Достъпно на: <https://www.cposa.bg/>
5. МОС 540 (преработен) Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. В: Ръководство по МОС, издание 2023 – 2024 г. IAASB/ИДЕС, 2024.
6. МОС 550 Свързани лица. В: Ръководство по МОС, издание 2023 – 2024 г. IAASB/ИДЕС, 2024.
7. МОС 570 (преработен) Действащо предприятие. В: Ръководство по МОС, издание 2023 – 2024 г. IAASB/ИДЕС, 2024.
8. МОС 620 Ползване работата на експерт на одитора. В: Ръководство по МОС, издание 2023 – 2024 г. IAASB/ИДЕС, 2024.
9. МСС 12 Данъци върху дохода (изменен май 2023 г.) – Отсрочен данък, произтичащ от активи и задължения по Стълб 2. СМСС/Фондация МСФО, 2023.
10. МСС 24 Оповестявания на свързани лица. СМСС/Фондация МСФО.
11. Наредба № 9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.
12. Наредба № Н-3 от 7.11.2025 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени

13. BDO (2024). *Entry Into Effect of Pillar Two Rules May Impact Financial Statement Disclosure Requirements*. BDO USA. <https://www.bdo.com/insights/tax/entry-into-effect-of-pillar-two-rules-may-impact-financial-statement-disclosure-requirements> [доцртн: Мај 2026]
14. Deloitte (2023). *Audit Readiness: Navigate Pillar Two with Confidence*. Deloitte Middle East. <https://www2.deloitte.com/xs/en/pages/tax/articles/audit-readiness-navigate-pillar-two.html> [доцртн: Мај 2026]
15. Deloitte (2024). *Pillar Two Readiness: What Finance, Accounting and Tax Teams Must Execute*. Deloitte Belgium. <https://www.deloitte.com/be/en/services/tax/blogs/tax-legal-pulse/pillar-two-readiness-what-finance-accounting-and-tax-teams-must-execute.html> [доцртн: Мај 2026]
16. EY (2025). *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2025*. Ernst & Young Global Limited. https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide [доцртн: Мај 2026]
17. KPMG (2026). *Transfer Pricing and International 2026 Tax Considerations*. KPMG LLP. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/taxnewsflash/pdf/2026/01/012026-2026-considerations-TP-INTL.pdf> [доцртн: Мај 2026]
18. OECD (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
19. OECD (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
20. OECD (2023). *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules, Pillar Two (February 2023)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris.
21. PwC (2024). *Accounting for Pillar Two: Frequently Asked Questions*. PricewaterhouseCoopers. https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/in_depths/2024/id2024/id202402.html [доцртн: Мај 2026]
22. PwC (2026). *Transfer Pricing Q1 Briefing 2026*. PricewaterhouseCoopers. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-tp-q1-briefing-2026.pdf> [доцртн: Мај 2026]

EFFECTS OF TRANSFER PRICING AND OECD PILLAR TWO ON THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

Georgi Stoyanov, CPA

Senior Audit Manager

Head of IFRS and Sustainability Committee

Grant Thornton OOD

Key words:	Summary
<p>Transfer pricing</p> <p>Pillar Two</p> <p>QDMTT</p> <p>Financial statement audit</p> <p>ISA</p> <p>IAS 12</p> <p>IAS 24</p> <p>IFRIC 23</p>	<p><i>This article examines the impact of transfer pricing and the OECD's Pillar 2 (Qualified Domestic Minimum Tax – QDMTT) on the audit of financial statements. It analyzes the specific audit risks, the procedures for addressing them, and the disclosure requirements under IAS 24 and IAS 12 (amended 2023). A review of the current accounting and regulatory framework, including Directive (EU) 2022/2523, is provided. The study shows that both areas generate risks of material misstatements with a high degree of complexity, requiring an integrated audit approach and the engagement of specialized experts under ISA 620.</i></p>