

**доц. д-р ВАСИЛ БОЖКОВ**

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

**Васил Божков** завършва Висшия финансово-стопански институт „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов, (днес Стопанска академия „Д. А. Ценов“), специалност „Счетоводна отчетност“. Работил е като счетоводител и гл. счетоводител на предприятия от реалния сектор на икономиката.

От 1969 г. е преподавател в СА „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов. През 1977 г. му е присъдена научната степен „Доктор по икономика“, а от 1980 г. е доцент към катедра „Счетоводна отчетност“. От 1993 г. е дипломиран експерт-счетоводител, а от 2002 г. – регистриран одитор. Извършва независим финансов одит в предприятия от различни отрасли на икономиката.

Осъществява научно ръководство на докторанти и рецензира представени за защита дисертационни трудове по счетоводство. Включва се в методическо подпомагане на икономическата практика. Автор е на учебници и друга учебно-помощна литература по счетоводството и одит, предназначени за обучение по счетоводство както за висши училища, така и за търговските гимназии и икономическите техникуми в страната. Научната му продукция включва и голям брой публикации в областта на счетоводната теория и практика.





*In the Accountancy Act (AA), effective as of 1 January 2016, the rules, requirements and responsibilities for preparation and presentation of the annual reports related to financial reporting are laid down in a separate Chapter (Seven) which has been structured in six Sections (Art. 39-62):*

- 1. an Annual Management Report (AMR) and Consolidated Management Report (CMR) as provided for in Art. 31 of the AA (Sections I and II);*
- 2. a Non-Financial Statement (NS) and Consolidated Non-Financial Statement (CNS) – Sections III and IV;*
- 3. a Report on Payments to Governments (RPG) and Consolidated Report on Payments to Governments (CRPG) – Sections V and VI.*

*The Accountancy Act requires that registered auditors performing an independent financial audit of the annual and consolidated financial statements express in the auditor's report a mandatory opinion on those statements (See Art. 37, paragraph 6).*

*Furthermore, the Public Offering of Securities Act (POSA) requires that a registered auditor performing an independent financial audit of the annual and consolidated financial statements of companies that are issuers of securities expresses in the auditor's report a mandatory opinion on certain matters.*

*After clarifying the rules, requirements and responsibilities for reporting other information by entities, the paper focuses the attention to the requirements which an independent auditor should comply with in obtaining, reading and considering the other information, the possible procedures dependent on the conclusions drawn, reporting and documenting the work performed in accordance with the revised ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information (effective for audits of financial statements for periods ending on or after 15 December 2016).*



*1. По доклада за дейността:*

а) съответства ли на финансовите отчети за същия отчетен период;  
б) изготвен ли е в съответствие с приложимите законови изисквания и дали в резултат на придобитото познаване и разбиране на дейността на предприятието и обстановката, в която то работи, са установили случаи на съществено невярно представяне, като посочват характера на невярното представяне;

в) представена ли е изискваната от съответните нормативни актове информация в декларацията за корпоративно управление.<sup>2</sup>

Отделно от това Законът за публично предлагане на ценни книжа (ЗППЦК), чл. 100н, ал. 10<sup>3</sup>, изисква от регистрирания одитор, който извършва независим финансов одит на годишни и консолидирани финансови отчети на дружества, емитенти на ценни книжа, да изрази в одиторския доклад задължително мнение по описанието на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на емитента във връзка с процеса на финансово отчитане и информацията по член 10, параграф 1, букви „в“, „г“, „е“, „з“ и „и“ от Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 април 2004 г. относно предложенията за поглъщане и да провери (което означава да заяви и в доклада) дали е представена информацията относно:

■ спазването по целесъобразност на:

- а) кодекса за корпоративно управление, одобрен от заместник-председателя или
  - б) друг кодекс за корпоративно управление; практиките на корпоративно управление, които се прилагат от емитента в допълнение на кодекса по буква „а“ или буква „б“, както и
- обяснение от страна на емитента кои части на кодекса за корпоративно управление не се спазват и какви са основанията за това, съответно когато емитентът е решил да не се позовава на никое от правилата на кодекса за корпоративно управление – основания за това;
- състава и функционирането на административните, управителните и надзорните органи и техните комитети, както и
- описание на политиката на многообразие, прилагана по отношение на административните, управителните и надзорните органи на емитента във връзка с аспекти, като възраст, пол или образование и професионален опит, целите на тази политика на многообразие, начина на приложение и резултатите през отчетния период (когато не се прилага такава политика, декларацията съдържа обясне-

---

2 Вж. също цит. Директива 2013/34/ЕС, гл. 8, чл. 34.

3 Нова – ДВ, бр. 42 от 2016 г.

ние относно причините за това).

Някои от тези изисквания не се отнасят за всички емитенти (вж. подробно цит. чл. 100н, ал. 11 и 12).

*2. Относно нефинансовата декларация и доклада за плащанията към правителства:*

- а) дали са предоставени; и
- б) дали са изготвени в съответствие с изискванията на закона.

Отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация, независимо дали финансова или нефинансова (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието, се разглеждат в МОС 720 (преработен) *Отговорности на одитора относно друга информация* (в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.).

## **1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ИЗИСКВАНИЯ И ОТГОВОРНОСТИ ЗА ПРЕДОСТАВЯНЕ НА ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ**

### **Определение**

Терминът „друга информация“ се използва във връзка с одита на финансов отчет от независим одитор и се определя в цит. МОС 720 (преработен) като „финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието“ (вж. параграфи 12(в), А8–А10). По-конкретно другата информация може да съдържа суми или други елементи, които: (пар. 5)

- са замислени да бъдат същите,
- да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовите отчети, както и
- други суми или други елементи, за които одиторът е придобил познания по време на одита, а също така
- други въпроси.<sup>4</sup>

Съгласно цит. МОС 720 (преработен) годишен доклад (ГД) е документ или комбинация от документи, изготвяни обикновено ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на които е да предоставят на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет.

<sup>4</sup> Вж. Приложение 1 – Примери за суми или други елементи, които може да са включени в другата информация, а също така параграфи 14 и А8.

Този доклад съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно: процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи, рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, свързани с общото управление (вж. параграфи 12(а), А1–А5).

Годишният доклад се различава по своята същност, цел и съдържание от други доклади, като например: доклад, изготвен, за да удовлетвори информационните потребности на специфична група заинтересовани страни, или доклад, съставен с цел да изпълни изискванията във връзка със специфична цел за оповестяване до регулаторни органи (дори когато се изисква този доклад да бъде публично достъпен). Примерите за доклади, които не представляват друга информация по смисъла на МОС 720 (преработен) и следователно не са част от информацията, която трябва да съдържа ГДД, включват: отделни отраслови или регулаторни доклади (например доклади за капиталова адекватност, каквито се изготвят в банковия, застрахователния или пенсионния сектор); доклади за корпоративна социална отговорност; за трудови практики и условия на труд; за спазване на човешките права и други.

Стандартът не е приложим по отношение на предварително анонсиране на финансова информация или документи, свързани с предлагане на цени книжа, включително проспекти (вж. параграф 7).

### **Законови и други регулаторни изисквания за предоставяне на друга информация**

Както се поясни, според новия ЗСч, в сила от 01.01.2016 г., предприятията са задължени да предоставят едновременно с финансовите си отчети за отчетния период и друга (финансова и нефинансова) информация, включена в няколко документи (годишни доклади) – доклад за дейността, нефинансова декларация и доклад за плащанията към правителства.

### ***Годишен доклад за дейността***

За първи път изискването за разработване на отчетен документ за дейността на предприятията у нас в сроковете за изготвяне на годишния финансов отчет (ГФО) се регламентира с приложимите счетоводни стандарти<sup>5</sup>, респ. СС 1 – Представяне на счетоводните отчети (отм., т. 38).

С приемането на ЗСч, в сила от 01.01.2002 г. (ДВ, бр. 98 от 2001 г.), изготвянето на такъв документ (за предприятията, чиито отчети подлежат на



задължителен независим финансов одит (НФО) започва да се регламентира по законов ред (чл. 33, ал. 1), но вече с ново наименование – отчет за управлението. Промененият СС 1 (т. 3.2.) изискваше от предприятията, които не са задължени да съставят такъв отчет, да представят освен ФО и финансов преглед, който описва и обяснява финансовите резултати от дейността, източниците на финансиране и политиката на управление. За съдържанието на консолидирания отчет за управлението ЗСч (чл. 33, ал. 2) препращаше към СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия (отм., т. 12).

След измененията на ЗСч от края на 2006 г. (ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) отчетът за управлението вече е преименуван на годишен доклад за дейността и се урежда изцяло със ЗСч (чл. 33). По-съществената промяна тук обаче не е в замяна на думата „отчет“ с „доклад“, а в разширяване обхвата на информацията, която се включва в ГДД/КДД.

Правилата и изискванията по отношение на ГДД и КДД в ЗСч, в сила от 01.01.2016 г., съответстват на Европейската директива за отчетността (Директива 2013/34/ЕС, гл. 5, член 19 и гл. 6, чл. 29) и като цяло не се различават съществено от разпоредбите в отменения закон (вж. табл. 1).

Докладът за дейността и КДД, който следва да се съставя от предприятието майка, задължено да изготвя консолидиран финансов отчет (КФО), се определят в Директива 2013/34/ЕС като важни елементи на финансовото отчитане (вж. пар. 26 от преамбюла ѝ). Те трябва да представят верен и точен преглед на развитието на стопанската дейност на предприятието, респ. групата, и на тяхното състояние в съответствие с мащаба и сложността на дейността им, както и друга информация за дейността на предприятието (групата).

Както се вижда от табл. 1, информацията в докладите не се ограничава до финансовите аспекти на дейността на предприятието (групата), а представя и анализ на въздействието върху околната среда и на социалните аспекти на дейността, които са необходими за разбиране на развитието, резултатите и състоянието на предприятието/групата.

**Табл. 1 За съответствието на изискванията за съдържанието на ГДД и КДД по Директива 2013/34/ЕС и ЗСч**

Директива 2013/34/ЕС, чл. 19 и 20	Закон за счетоводството, чл. 39-41 и 47
1. Обективен преглед (балансиран и изчерпателен анализ) на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и неговото състояние, заедно с описание на главните рискове и несигурни обстоятелства, пред които е изправено, в съответствие с мащаба и сложността на дейността му	1. Обективен преглед, който представя вярно и честно развитието и резултатите от дейността на предприятието, както и неговото състояние, заедно с описание на основните рискове, пред които е изправено
Дополкова, доколкото е необходимо за оценката на развитието, резултата от дейността или състоянието на предприятието, анализът включва финансови, а където е подходящо и нефинансови ключови показатели за резултата от дейността, имащи отношение към конкретна стопанска дейност, включително информация по въпроси, свързани с околната среда и персонала	2. Анализ на финансови и нефинансови основни показатели за резултата от дейността, имащи отношение към стопанската дейност, включително информация по въпроси, свързани с екологията и служителите
При предоставянето на анализа в доклада за дейността, където е подходящо, се включват препратки към сумите, отчетени в годишните финансови отчети, и допълнителни обяснения във връзка с тях	При изготвяне на анализа в доклада за дейността могат да се включат препратки към сумите на разходите, отчетени в годишните финансови отчети, и допълнителни обяснения във връзка с тях
----	3. Всички важни събития, които са настъпили след датата, към която е съставен ГФО
<b>Информация за:</b>	
2. Вероятното бъдещо развитие на предприятието	4. Вероятното бъдещо развитие на предприятието
3 Научноизследователската и развойна дейност	5. Действията в областта на научноизследователската и развойната дейност
4. Придобиването на собствени акции по член 24, параграф 2 от Директива 2012/30/ЕС от 25.10.2012 г. <sup>6</sup> : а) причините за придобиванията, извършени през финансовата година;	6. Информацията, изисквана по реда на чл. 187g на ТЗ (ДВ, бр. 84 от 2000 г., изм., ДВ, бр. 66 от 2005 г., изм., ДВ, бр. 105 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.):

6 ОВ, L 315, 14.11.2012 г., стр. 74-97.

Директива 2013/34/ЕС, чл. 19 и 20	Закон за счетоводството, чл. 39-41 и 47
<p>б) броя и номиналната стойност, а ако няма номинална стойност – счетоводната стойност на акциите, придобити и отчуждени през финансовата година, и частта от записания капитал, която те представляват;</p> <p>в) в случай на възмездно придобиване или отчуждаване – престацията срещу акциите;</p> <p>г) броя и номиналната стойност, а ако няма номинална стойност – счетоводната стойност на всички акции, придобити и притежавани от дружеството, и частта от записания капитал, която те представляват“</p>	<p>1. броя и номиналната стойност на придобитите и прехвърлените през годината собствени акции, частта от капитала, която те представляват, както и цената, по която е станало придобиването или прехвърлянето;</p> <p>2. основанието за придобиванията, извършени през годината;</p> <p>3. броя и номиналната стойност на притежаваните собствени акции и частта от капитала, която те представляват“</p>
<p><b>Корекции на информацията в КДД (чл. 29, пар. 2):</b></p> <p>а) при отчитане на данни за придобитите собствени акции или дялове в КДД се указват броят и номиналната стойност, а ако такава липсва – отчетната стойност на всички акции или дялове на предприятието майка, притежавани от предприятието майка, от негови гъщерни предприятия или от лице, което действа от свое име, но за сметка на някое от тези предприятия. Може да се разреши или да се изиска оповестяване на тези данни в бележките към консолидираните финансови отчети“</p>	<p><b>Корекции на информацията в КДД (чл. 47 ЗСч):</b></p> <p>1. при отчитане на данни за придобитите собствени акции и дялове в консолидирания доклад за дейността се посочват броят и номиналната стойност, а ако такава липсва – отчетната стойност на всички акции и дялове на предприятието майка, притежавани от предприятието майка, неговите гъщерни предприятия или от лице, които действат от свое име, но за сметка на някое от тези предприятия;</p> <p>(1) Микро- и малките предприятия, които не подлежат на задължителен НФО, могат да не изготвят доклад за дейността, при условие че информацията относно придобиването на собствените им акции, изисквана от чл. 187g от ТЗ, е оповестена в приложението към ГФО или в бележка по линия към съставения счетоводен баланс</p> <p>(2) Алинея 1 не се прилага за инвестиционните дружества и финансовите холдингови дружества, категоризирани като микро- или малки предприятия (вж. чл. 42 ЗСч)</p>

Директива 2013/34/ЕС, чл. 19 и 20	Закон за счетоводството, чл. 39-41 и 47
б) при докладването относно системите за вътрешен контрол и управление на риска в декларацията за корпоративно управление се включва позоваване на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска за консолидираните предприятия, взети като цяло	2. при оповестяване на системите за вътрешен контрол и управление на риска в декларацията за корпоративно управление се включва позоваване на основните характеристики на системите за контрол и управление на риска за консолидираните предприятия като цяло
5. Наличието на клонове на предприятието	7. Наличието на клонове на предприятието
6. По отношение на използването от предприятието на финансови инструменти и когато това е от значение за оценяване на активите и пасивите му, на финансовото му състояние и на резултатите от дейността му:	8. Използваните от предприятието финансови инструменти, а когато е съществено за оценяване на активите, пасивите, финансовото състояние и финансовия резултат, се оповестяват и:
i) целите и политиките на предприятието за управление на финансовия риск, включително политиката му на хеджиране на всеки един основен тип прогнозирана сделка, за която се използва отчитане на хеджирането; както и	а) целите и политиката на предприятието по управление на финансовия риск, включително политиката му на хеджиране на всеки основен тип хеджирана позиция, за която се прилага отчитане на хеджирането;
ii) излагането на предприятието на ценови риск, кредитен риск, риск по отношение на ликвидността и риск по отношение на паричните потоци.	б) експозицията на предприятието по отношение на ценовия, кредитния и ликвидния риск и риска на паричния поток.

Освен предоставянето на посочената по-горе информация ЗСч изисква от някои предприятия и при определени условия докладът за дейността да включва:

а) **декларация за корпоративно управление** съгласно Закона за публичното предлагане на ценни книжа (ЗППЦК)<sup>7</sup> (вж. чл. 40, ал. 1 ЗСч);

Това изискване се отнася за предприятията, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава – членка на ЕС, кредитните институции (банките), застрахователите и пре-застрахователите.

<sup>7</sup> В ЗППЦК, чл. 100н, ал. 7 (изм., ДВ, бр. 42 от 2016 г.) е записано също, че годишният доклад за дейността трябва да включва и друга информация, определена с наредба. Съдържанието на декларацията за корпоративно управление е определено в чл. 100н, ал. 8 (нова, ДВ, бр. 42 от 2016 г.).

Декларацията за корпоративно управление може да бъде представена като: отделен доклад, публикуван заедно с доклада за дейността и документ, който е обществено достъпен на интернет страницата на предприятието (чл. 40, ал. 2 ЗСч).

б) **нефинансова декларация** по чл. 48 ЗСч (вж. т. 3.2.);

Задължението за включване в ГДД на такава декларация се отнася за предприятия, които едновременно:

- са големи предприятия;
- са предприятия от обществен интерес (ПОИ); и
- към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой на персонала през финансовата година от 500 души (чл. 41 ЗСч).

ГДД може да бъде предоставен на потребителите на хартиен носител или в електронен вид, включително на уебсайта на предприятието.

### ***Освобождавания и ограничения от освобождавания за докладване***

Предприятия майки, които са задължени да изготвят ГДД и КДД по реда на чл. 31 от ЗСч, могат да представят двата доклада като един (единен) доклад (чл. 46). В тези случаи, където е подходящо, следва да се акцентира върху онези въпроси, които са от значение за консолидираните предприятия като цяло (икономическата група).

Законът за счетоводството (чл. 42) *освобождава* микро- и малките предприятия, които не подлежат на задължителен НФО (с изключение на инвестиционните дружества и финансовите холдингови дружества, категоризирани като микро- или малки предприятия), от задължението да изготвят ГДД, при условие че информацията относно придобиването на собствените им акции, изисквана от чл. 187д от ТЗ, е оповестена в приложението към ГФО или в бележка под линия към съставения счетоводен баланс.

С оглед на потенциалната тежест за микро-, малките и средните предприятия ЗСч (чл. 43) *освобождава* тези категории предприятия от задължението за предоставяне на нефинансова информация в доклада за дейността им.

### ***Нефинансова декларация и консолидирана нефинансова декларация***

Въвеждането на задължението за докладване на нефинансова информация в ГДД и КДД (чл. 48 ЗСч) е наложено от необходимостта да се координират националните разпоредби в държавите – членки на ЕС, относно изискванията за прозрачност на социалната информация и информацията за околната среда.

Както е записано в преамбюла на Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година, с която се изменя цит. Директива за отчетността (2013/34/ЕС)<sup>8</sup>, оповестяването на нефинансовата информация е жизненоважно за управлението на прехода към устойчива глобална икономика чрез съчетаване на дългосрочната рентабилност със социалната справедливост и опазването на околната среда. То спомага за измерването, наблюдението и управлението на резултатите от дейността на предприятията и тяхното въздействие върху обществото (§ 3). В тези области е необходимо координиране на изискванията относно оповестяването на информация от посочените по-горе големи предприятия и групи, тъй като по-голямата част от тях работят в повече от една държава членка. Целта е повишаване на полезността, последователността и съпоставимостта на тази информация в целия ЕС.

**Нефинансовата декларация** следва да съдържа информация, отнасяща се като минимум до въпросите, свързани с:

- околната среда;
- персонала и социалните въпроси;
- зачитането на правата на човека, борбата с корупцията и подкупите.

Информацията по *екологичните въпроси* обхваща текущото и предвидимото въздействие на дейността на предприятието върху околната среда и по целесъобразност върху здравето и безопасността, използването на енергия от възобновяеми и/или невъзобновяеми източници, емисиите на парникови газове, потреблението на вода и замърсяването на въздуха.

Информацията по *социалните въпроси и тези, свързани с персонала*, може да се отнася до предприетите действия за осигуряване на равенство между половете, прилагането на основните конвенции на Международната организация на труда, условията на труд, социалния диалог, зачитането на правото на информиране и консултиране на работниците, зачитането на синдикалните права, здравословните и безопасни условия на работното място, диалога с местните общности и/или действията, предприети с оглед на защитата и развитието на тези общности.

По отношение *зачитането на правата на човека, борбата с корупцията и подкупите* НД би могла да включва информация относно предотвратяването на нарушенията на правата на човека и/или наличните инструменти за борба с корупцията и подкупите.

НД е част от доклада за дейността на съответното предприятие, ко-

---

<sup>8</sup> Вж. Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи, обн. в ОВ L 330, 15.11.2014 г., стр. 1-9.

ято описва политиките, резултатите и рисковете, свързани с посочените по-горе групи въпроси. Законът за счетоводството (чл. 48, ал. 2) изисква съдържанието ѝ да се изложи в следните части:

1. кратко описание на бизнес модела на предприятието – цел, стратегия, организационна структура, инфраструктура, продукти, следвани политики по отношение на основните и спомагателните дейности на предприятието и други;
2. описание на политиките, приети и следвани от предприятието по отношение на екологичните и социалните въпроси, вкл. дейностите, които е извършило през отчетния период, и резултатите от тях;
3. целите, рисковете и задачите, които предстоят по отношение на екологичните и социалните политики, включително описание на такива дейности, които биха довели до неблагоприятно въздействие върху екологията, персонала или други социални въпроси;
4. описание на основните показатели за резултатите от дейностите, свързани с екологичните и социалните въпроси.

Директива 2014/95/ЕС (§ 6 от преамбюла) изисква НД да включва също информацията относно процесите на надлежна проверка, прилагани от предприятието, както и по отношение на веригите на доставки и веригите на подизпълнителите на предприятията, ако това е приложимо и пропорционално, с цел да се идентифицират, предотвратят и смекчат съществуващите и потенциалните неблагоприятни въздействия.

НД съдържа по целесъобразност и препратки и допълнителни пояснения за сумите на разходите, представени в ГФО, както и ясно и аргументирано обяснение за причините, поради които не са спазвани възприетите политики по въпросите, попадащи в нейния предмет.

Законът за счетоводството:

■ **освобождава от задължението да изготвят НД:**

- предприятия, които в доклада за дейността си са включили информация и анализ по въпроси, свързани с околната среда и персонала, или представят отделен доклад, отнасящ се до същата финансова година и обхващащ изискваните по закона съдържания за декларацията и условия за публикуване (вж. чл. 49);
- предприятия, които са дъщерни предприятия (ДП), ако те и техните ДП са включени в КДД или отделния доклад на друго предприятие, съставени в съответствие с изискванията на ЗСч (чл. 50);
- **разрешава на предприятията да не публикуват информация за предстоящи промени в политиките си, свързани с екологичните или социалните въпроси, които са в процес на договаряне,**

когато публикуването на подобна информация би довело до вреда на предприятието. В тези случаи ръководителят и членовете на управителния и надзорния орган на предприятието следва да представят аргументирано становище за причините, поради които информацията не е публикувана (чл. 49, ал. 5). Непубликуването на тази информация не трябва да пречи на обективното разбиране за развитието, резултатите, състоянието на предприятието и въздействието на неговата дейност върху екологията и социалните въпроси.

### ***Консолидирана нефинансова декларация (КНД)***

Изискванията на ЗСч за НД (чл. 48, ал. 2 – 5 и чл. 49) се прилагат и за КНД. Тя следва да се изготвя от ПОИ, които са предприятия майки в голяма група, надхвърляща към края (31 декември) на отчетния период на консолидирана основа критерия за среден брой на персонала през финансовата година от 500 души.

Съгласно § 29 от ПЗР на ЗСч изискванията относно НД/ КНД (чл. 48-52) ще влязат в сила от началото 2017 г. или първият отчетен период за нейното представяне ще бъде следващата финансова година.

### **Доклад за плащанията към правителства (ДПП)**

#### ***Годишен доклад за плащанията към правителства***

Директива 2013/34/ЕС изисква от големите предприятия и ПОИ, които осъществяват дейност в областта на добивната промишленост или дърводобив от девствени гори (т.е. гори с местни видове, където няма ясно видими признаци на човешка дейност и екологичните процеси не са съществено нарушени), да оповестяват в отделен годишен доклад едновременно с ГДД съществените плащания, които са извършени към правителствата на държавите, в които те осъществяват дейност. Става дума за предприятия, които функционират в страни, богати на природни ресурси и по-специално на минерали, нефт, природен газ и на девствени гори.

Целта на това докладване е да се осигури по-голяма прозрачност на плащанията, които се извършват към правителствата, разбирани за целите на законодателството като национални, регионални или местни органи на държава – членка на ЕС, или на трета държава (т.е. дирекции, агенции или предприятия, контролирани от органите на държавата). ДПП следва да улеснява правителствата на богатите на ресурси държави при прилагане на принципите и критериите на Инициативата за прозрачност в добивната



промишленост (ИПДП)<sup>9</sup> и при отчитане пред техните граждани на плащанията, които въпросните правителства получават от предприятията, осъществяващи дейност в добивната промишленост, или тези, извършващи дърводобив от девствени гори.

За целите на ЗСч (гл. седма, раздел V) под „плащане към правителството“ се разбира платена сума в парично изражение или в натура<sup>10</sup> от предприятие, работещо в добивната промишленост, или от предприятие, работещо в дърводобива от девствени гори, за задължения към правителствата. По-конкретно ДПП следва да съдържа следната информация за отчетния период: (чл. 54, ал. 2 ЗСч)

1. общ размер на извършените плащания към всяко правителство;
2. общ размер за всеки от видовете плащания, извършени към всяко правителство, които са съпоставими с оповестяваните от предприятие, участващо в ИПДП): права върху продукцията; данъци върху печалбата и данъци върху доходите (с изключение на данъците, налагани върху потреблението, напр. ДДС, акцизи и данъци върху доходите на физическите лица); авторски, лицензионни и сродни на тях права; дивиденди; бонуси за подписване на договор, откриване и производство; лицензионни такси, наеми, такси за регистрация и други възнаграждения за лицензи и концесии; плащания за инфраструктурни подобрения;
3. общ размер на плащанията по всеки проект<sup>11</sup> поотделно, както и общ размер по видовете плащания по т. 2 за всеки проект<sup>12</sup>.

Не се изисква всяко плащане, независимо дали е извършено еднократно, или като поредица от свързани плащания, да бъде отразявано в ДПП, ако размерът му не надвишава 195 600 лв. (или 100 000 EUR) за една финансова година. Това означава, че при наличие на споразумение, предвиждащо периодични плащания или вноски (напр. за наем), отчитащото предприятие трябва да докладва общия размер на свързаните периодич-

9 Инициативата е допълнение към Плана за действие на ЕС за прилагане на законодателството в областта на горите, управлението и търговията (FLEGT) и разпоредбите на Регламент (ЕС) № 995/2010 на Европейския парламент и на Съвета от 20 октомври 2010 г. за определяне на задълженията на операторите, които пускат на пазара дървен материал и изделия от дървен материал, изискващи от търговците на изделия от дървен материал да извършват надлежен комплексен анализ, за да се предотврати навлизането на незаконен дървен материал на пазара на ЕС.

10 Плащанията в натура се отчитат по стойност и, ако е възможно, по обем. В тези случаи ДПП трябва да съдържа обяснителни бележки за начина на изчисляване на стойността им (чл. 55 ЗСч).

11 За целите на ЗСч проект означава оперативни дейности, управлявани от единен договор, лиценз, лизинг, концесия или подобни правни споразумения, представляващи основание за задължение за плащане към правителство.

12 Когато предприятието е извършило плащания по няколко проекта на едно и също лице, представляващо правителство по смисъла на закона, оповестяването може да бъде по лица, а не по проекти.

ни плащания или вноски по свързани плащания, когато определя дали е достигнат прагът за тази поредица от плащания и като следствие от това – дали е необходимо оповестяване.

С цел да се противодейства на потенциалното заобикаляне на изискванията за оповестяване, годишният ДПП трябва да отразява същността, а не формата на съответните плащания или дейности. Освен това плащанията и дейностите не бива да се разделят или обединяват с цел да се избегнат изискванията за оповестяване (чл. 56). Например, ако дадено предприятие развива повече от един проект в приемаща държава и нейното правителство наложи корпоративен данък върху доходите на предприятието по отношение на общите му приходи в тази държава, а не по отношение на конкретен проект или операция, развивани на нейна територия, предприятието може да оповести произтичащите от данъка върху доходите плащания, без да посочва конкретен проект, свързан с тях.

Докладът трябва да включва оповестявания по държави и проекти. Освен това, ако няколко такива споразумения са съществено свързани помежду си,<sup>13</sup> те следва да се считат за проект.

### ***Консолидиран доклад за плащания към правителства***

Предприятията майки, извършващи дейност в областта на добивната промишленост или дърводобива от девствени гори, които са задължени да съставят консолидирани финансови отчети, задължително изготвят и *консолидиран доклад за плащанията към правителства* (КДПП) в съответствие с посочените по-горе изисквания.

В консолидирания доклад се включват само плащания, произтичащи от операции, свързани с добив и дърводобив.

### ***Освобождения от изискванията за докладване***

Годишен доклад за плащанията към правителства не следва да се изготвя:

1. от дъщерно предприятие (ДП), ако са изпълнени едновременно (кумулативно) следните условия:

а) предприятието майка се регулира от законодателството на държава – членка на ЕС;

---

<sup>13</sup> Под „съществено свързани помежду си“ правни споразумения следва да се разбира набор от обединени по оперативен и географски признак договори, лицензи, лизинги или концесии или свързани споразумения, със сходни в същността си условия, които се подписват с правителството и пораждат задължения за плащане. Подобни споразумения могат да се регулират от единен договор, съвместно предприятие, договор за съвместно производство или друго всеобхватно правно споразумение.

б) плащанията към правителства, извършвани от предприятието, са включени в КДПП, изготвен от предприятието майка по установения ред (гл. 7, раздел VI ЗСч);

2. в случай че за един отчетен период е извършено еднократно плащане или поредица от свързани плащания в размер до 195 600 лв.

Доклад за плащанията към правителства може да не се изготвя и в случай че предприятията са задължени да изготвят такъв доклад за трети страни по силата на закон и този доклад съответства на изискванията на ЗСч. Последният подлежи на публикуване заедно с годишния финансов отчет.

Предприятието майка (ПМ) се освобождава от задължението да съставя КДПП по чл. 58 ЗСч:

1. за малка или средна група предприятия, освен когато някое свързано предприятие е ПОИ;

2. когато ПМ се регулира по законодателството на държава – членка на ЕС, едновременно е ДП и неговото предприятие майка се урежда по законодателството на държава – членка на ЕС.

Дъщерно предприятие, включително ПОИ, не се включва в КДПП, когато е изпълнено едно от следните условия:

1. ПМ е възпрепятствано в значителна степен от дългосрочни ограничения при упражняване на правата си върху активите или управлението на ДП;

2. информацията, необходима за изготвянето на КДПП, не може да бъде получена без извършване на прекомерни разходи или ненужно забавяне;

3. акциите или дяловете на предприятието се притежават единствено с цел последващата им продажба.

Посочените изключения обаче са приложими само в случай, че при същите условия ДП не е включено в консолидирания финансов отчет.

В заключение по тази част от изложението следва да се посочи, че Директива 2013/34/ЕС предвижда (пар. 52 от преамбюла) в рамките на три години след изтичането на срока за транспониране на нейните изисквания от държавите членки ЕК да направи преглед на режима на докладване. В рамките на прегледа следва да се оцени ефективността на режима и да се вземат предвид процесите в международен план, в т.ч. въпросите, свързани с конкурентоспособността и енергийната сигурност, както и да се разгледа възможността за включването в обхвата на изискванията за докладване и на допълнителни стопански сектори; да се отчете опитът на съставителите и ползвателите на информация за плащания и да се прецени дали би било целесъобразно включването на допълнителна информация за плащания.

## **2. ЗА АНГАЖИМЕНТА И ОТГОВОРНОСТИТЕ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГАТА ИНФОРМАЦИЯ**

### **Характер и цели на ангажимента относно другата информация**

МОС 720 (преработен) е изготвен в контекста на одит на финансови отчети от независим одитор и съответно целите на одитора в него трябва да се разбират в контекста на общите цели на одитора, изложени в МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти* (параграф 11). Изискванията са разработени по начин, който дава възможност на одитора да постигне целите, посочени в МОС, а оттук и общите цели на независимия финансов одитор.

Одиторското мнение относно ФО не обхваща другата информация и не се изисква от одитора да получи одиторски доказателства извън тези, които са необходими, за да формира това мнение.

Следва да се отбележи също, че МОС 720 (преработен) може да подпомогне одитора при спазване на приложимите етични изисквания за почтеност: не следва съзнателно да бъде свързван с доклади, декларации, комуникация или друга информация, за които счита, че информацията съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление; безотговорно дадени изявления или информация; или пропуски, или прикрива информация, която се изисква да бъде включена, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо. Ако одиторът узнае, че е свързван с подобна информация, той следва да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.<sup>14</sup>

От приложения в стандарта примерен списък на суми и елементи, които може да са включени в другата информация (вж. приложение 1, параграфи 14, А8), се вижда, че става дума за данни, освен тези, подлежащи на задължителен одит, които се включват в годишните отчети (доклади) на предприятието и се асоциират с финансовия отчет и одиторския доклад върху него. Както отбелязва Kathleen Nealy, технически директор на Съвета по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) (International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB) по повод представянето на МОС 720 (преработен), въпросът относно другата информация, съпътстваща финансови отчети, вече не е абстрактен въпрос, оставен на собствената професионална преценка на одитора, а изисквания, повече или по-малко прозрачни за всички, включително за обикновените потребители на финансови отчети. Отговорностите

---

<sup>14</sup> Вж. Етичен кодекс на професионалните счетоводители (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, (параграфи 110.2 и 110.3).

на одитора относно другата информация, в това число факта, че одиторското мнение не обхваща тази информация, дава на ползвателите правилния контекст за разглеждане на ежегодния отчет на предприятието.<sup>15</sup>

Стандартът не е приложим по отношение на предварително анонсиране на финансова информация или документи, свързани с предлагане на ценни книжа, включително проспекти (вж. пар. 7).

Отговорностите на одитора относно другата информация не представляват ангажимент за изразяване на сигурност и не налагат на одитора задължение, нито каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност по отношение на тази друга информация.

Разбирането и преценяването на другата информация от гледна точка на нейното съответствие с финансовия отчет или с познанията му, получени в хода на одита, е наложително, тъй като при наличие на съществено несъответствие с финансовия отчет или с познанията на одитора може да се окаже, че има съществено отклонение и във финансовия отчет или че е налице съществено отклонение в другата информация<sup>16</sup>. И в двата случая това води до компрометиране на достоверността на ФО и на одиторския доклад върху него. Освен това подобни съществени отклонения могат да повлияят по неподходящ начин и на икономическите решения на потребителите, за които е предназначен докладът на независимия финансов одитор.

Отговорностите на одитора относно другата информация са приложими независимо дали тази друга информация е получена от одитора преди, или след датата на одиторския доклад.

Възможно е закон или нормативна разпоредба да налага на одитора допълнителни задължения във връзка с друга информация, които надхвърлят обхвата на настоящия МОС. В тези случаи одиторът може да е за-

15 Вж. Новый МСА буквално “заставит” аудиторів вчитуватися в отчетность. Интернет: <http://www.fsa.kg>.

16 Отклонение в другата информация е налице, когато тази друга информация е представена неточно или е подвеждаща по друг начин, включително поради това, че пропуска или прикрива информация, която е необходима за правилното разбиране на въпрос, оповестен в тази друга информация.

Когато няма приложима обща рамка, която да разглежда концепцията за нивото на същественост, следните характеристики предоставят на одитора референтна рамка при определяне дали дадено отклонение в другата информация е съществено:

а) Нивото на същественост се разглежда в контекста на общите информационни нужди на потребителите като група, тъй като може да се очаква тези потребители да се запознаят с другата информация, за да си осигурят контекст за финансовия отчет;

б) Преценките относно нивото на същественост:

■ отчитат конкретните обстоятелства, свързани с отклонението, като се взема под внимание дали потребителите биха били повлияни от ефекта от некоригираното отклонение; и

■ включват както количествени, така и качествени съображения и съответно те могат да вземат под внимание естеството и мащаба на елементите, които другата информация разглежда в контекста на годишния доклад на предприятието (вж. МОС 720 (преработен), пар. А6–А7).

дължен да използва специфичен формат или формулировки в одиторския доклад, които да се различават от описаните в МОС 720 (преработен). МОС не се прилагат с приоритет пред закона или нормативната разпоредба, която ръководи одита на финансови отчети.<sup>17</sup>

### ***Изисквания относно другата информация***

Изискванията относно другата информация, съпътстваща финансовия отчет и одиторския доклад върху него, в приложимия Стандарт, са изложени в пет части: (вж. схема 1 в края на настоящата студия)

1. получаване на другата информация (параграфи 13, А11–А22);
2. разбиране и преценяване на другата информация (параграфи 14-15, А23–А38);
3. изпълнение на процедури, когато изглежда, че има съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено отклонение (параграфи 16-20, А39–А51);
4. докладване (параграфи 21-24, А52–59); и
5. документация (пар. 25).

Изискванията в отделните части са разработени така, че дават възможност на одитора да постигне целите, посочени в Международните одиторски стандарти, а отгук и общите цели на одитора.

### ***Получаване на другата информация***

Посредством обсъждане с ръководството одиторът следва:

- да определи документа/документите, които съставляват годишния доклад, и планираните от предприятието начин и срокове за публикуването им, както и
- да постигне подходящи договорености за своевременно получаване, по възможност преди датата на одиторския доклад, на окончателния вариант на документа/документите, съставляващи годишния доклад.

Когато част или всички определени документи няма да бъдат на разположение преди датата на одиторския доклад, одиторът следва

- да изиска ръководството да предостави писмено изявление, че окончателният вариант на документа или документите ще му бъде предоставен, когато бъде наличен и преди да бъде публикуван от предприятието, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от приложимия МОС.

---

<sup>17</sup> Вж. МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, параграф А55.

### ***Разбиране и преценяване на другата информация***

Одиторът следва да получи разбиране за другата информация, като при това следва да прецени:

а) дали е налице съществено несъответствие между тази информация и финансовия отчет, като извърши сравнение на избрани суми или други елементи в другата информация с тези суми или други елементи във финансовия отчет;<sup>18</sup> и

б) дали е налице съществено несъответствие между тази информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, в контекста на получените при одита одиторски доказателства и направените заключения.

При запознаване с другата информация одиторът следва да запази повишено внимание за индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени отклонения.

След разбиране и преценяване на другата информация одиторът следва да изпълни подходящи ***процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено отклонение.***

Ако одиторът идентифицира, че е налице съществено несъответствие (или по друг начин му стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено отклонение), той следва да обсъди въпроса с ръководството и при необходимост да изпълни други процедури, за да достигне до заключение:

- дали е налице съществено отклонение в другата информация;
- дали е налице съществено отклонение във финансовия отчет; или
- че разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, е необходимо да бъде актуализирано.

---

18 Изборът на суми или други елементи, които да бъдат сравнени, е въпрос на професионална преценка. Факторите, имащи отношение към тази преценка, включват:

■ значимостта на сумата или друг елемент в контекста, в който са представени, което може да окаже влияние върху значението, което потребителите биха придали на тази сума или друг елемент (например ключов коефициент или сума);

■ ако са количествени, относителният размер на сумата, сравнен със суми или елементи във финансовия отчет или другата информация, до която се отнасят;

■ чувствителността на конкретната сума или друг елемент в другата информация (например плащания на базата на акции за висшето ръководство).

***Процедури при заключение, че е налице съществено отклонение в другата информация***

Когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение в другата информация, той следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация.

*Ако ръководството приеме да извърши корекцията*, одиторът следва да установи, че корекцията действително е извършена.

*При отказ на ръководството да извърши корекцията* одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, и да изиска корекцията да бъде извършена.

Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад, и тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да предприеме подходящи мерки, включително:

- да прецени последствията за одиторския доклад и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, относно това как одиторът планира да разгледа същественото отклонение в одиторския доклад; или
- да се оттегли от ангажимента, когато това е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение в друга информация, получена след датата на одиторския доклад, одиторът следва:

- ако тази друга информация е коригирана, да изпълни процедурите, които са необходими при конкретните обстоятелства; или
- ако тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, да предприеме подходящи мерки, като вземе под внимание юридическите права и задължения на одитора, с цел да се опита некоригираното съществено отклонение да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад.

***Процедури, когато е налице съществено отклонение във финансовия отчет или когато е необходимо да бъде актуализирано разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира***

Ако в резултат на изпълнение на процедурите, съгласно стандарта (параграфи 14–15), одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение във финансовия отчет или че е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде



актуализирано, одиторът следва да реагира по подходящ начин в съответствие с другите МОС.

### *Докладване*

Преди промяната на одиторските стандарти относно докладването на резултатите от одита на финансовите отчети (условно до края на 2015 г.) мнението на независимия одитор се излагаше в самостоятелен параграф на първия раздел – „Доклад върху финансовия отчет“, а изложението относно другата информация се включваше във втория раздел „Доклад върху други правни и регулаторни изисквания“. Предишните версии на МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* и МОС 720 не предлагаха примерни текстове, които одиторите да използват при произнасянето им относно другата информация.<sup>19</sup>

В новата форма за докладване на резултатите от одита разделът „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ следва да се използва, ако одиторът разглежда и други отговорности за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС. Този раздел се помещава след раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“ (вж: МОС 700 (преработен), параграф А55).

Когато към датата на одиторския доклад независимият одитор е получил или очаква да получи друга информация (по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие), или е получил част или цялата друга информация (по отношение одита на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие), одиторският доклад следва да съдържа нов самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация“ или по друг подходящ начин (например „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“), който се включва като елемент (параграф) в доклада относно одита на финансовия отчет (в случай че одиторът разглежда и други отговорности за докладване, които са в допълнение към отговорностите му съгласно МОС). Съгласно МОС 700 (преработен) подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

<sup>19</sup> Вж. по-подробно: Гърнев, Н. и др. *Формиране на одиторско мнение и одиторски доклади върху пълни финансови отчети с общо предназначение (съгласно новите МОС, валидни за одити на годишни финансови отчети за 2010 г.)*. С., ИДЕС, 2011, с. 150 и следващи; Свраков, А. *Видимата страна на одиторската работа. Коментар към Международен одиторски стандарт 720 Друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет*. – Счетоводна политика, 2008, бр. 5-6, с. 23 и следващи.

Ако приемем масовия случай, че одиторът на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата, или друго предприятие, е изразил немодифицирано мнение, получил е цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация, той следва да включи в новия раздел „Друга информация“ на одиторския доклад следния примерен текст:

*„Ръководството носи отговорност за другата информация, която се състои от информацията, включена в представените годишни отчети – годишен доклад за дейността, декларация за корпоративно управление, нефинансова декларация и доклад за плащания към правителства, но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него.*

*Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.*

*Във връзка с нашия одит на финансовия отчет нашата отговорност се състои в това да разберем другата информация и като я разберем, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити в хода на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено отклонение. В случай че на базата на работата, която сме извършили, достигнем до заключение, че е налице съществено отклонение в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.“*

В Приложение 2 на преработения МОС 720 (вж. параграфи 21-22, А53) са включени илюстративни примери за раздела/параграфа от одиторския доклад „Друга информация“ при различни ситуации.

В практиката у нас до края на 2015 година другата информация, съпътстваща финансовия отчет, се включваше единствено в годишния доклад за дейността, който се съставяше задължително от предприятията, чиито годишни финансови отчети подлежат на задължителен независим финансов одит. Отмененият ЗСч предписваше определен минимум информация (чл. 33), като задължаваше регистрираните одитори, извършващи независим финансов одит на финансови отчети на тези предприятия, да изразяват в одиторския доклад становище само по отношение на съответствието между годишния доклад за дейността и годишния финансов отчет за същия отчетен период и/или относно съответствието между годишния консолидиран доклад за дейността и консолидирания финансов отчет за същия отчетен период (вж. чл. 38, ал. 4 отм.).

Както се поясни, в съдържанието на годишния доклад по новия ЗСч няма съществени изменения, но в кръга на задълженията на регистрираните одитори са добавени изисквания за:

- изразяване на становище относно съответствието на доклада с при-

ложимите законови изисквания и дали в резултат на придобитото познаване и разбиране на дейността на предприятието и обстановката, в която то работи, са установени случаи на съществено невярно представяне, като се посочва характерът на невярното представяне и

- представена ли е в декларацията за корпоративно управление изискваната от съответните нормативни актове информация (чл. 38, ал. 6).

Задължението за изразяване на становище за съответствие със закона се отнася и за нефинансовата информация и доклада за плащания към правителства.

Изискването за изразяването на такова становище представлява допълнително задължение във връзка с друга информация, което надхвърля обхвата на преработения МОС 720 (параграф 9). Според някои автори това е противоречие между изискванията относно изразяването на одиторско мнение за годишните доклади както в МОС 720 (преработен) и Закона за счетоводството, така и между стария Закон за счетоводството и МОС 720 преди преработката, което може да се преодолее чрез промени в ЗСч, които да го приведат в съответствие с добрите световни практики, залегнали в МОС.<sup>20</sup>

Както се поясни по-горе, допълнителните изисквания относно одитирането на годишните доклади в ЗСч са въведени при транспониране на Директива 2013/34/ЕС (чл. 34) и не се налагат изменения, при положение че е налице съответствие в това отношение.

По въпроса за докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба, в МОС 720 (преработен) е записано, че в този случай одиторът може да е задължен да използва специфичен формат или формулировки в одиторския доклад, които да се различават от описаните в приложимия МОС. Когато различията между законите или регулаторните изисквания да се докладва относно другата информация и МОС 720 (преработен) се отнасят единствено до формата и формулировките в одиторския доклад и този доклад съдържа като минимум всеки един от елементите, идентифицирани в стандарта (параграф 24), може да се прави препратка към МОС. Съответно при такива обстоятелства се приема, че одиторът е изпълнил изискванията на настоящия МОС дори когато форматът и формулировките, използвани в одиторския доклад, са определени конкретно от законови или регулаторни изисквания за докладване (вж. параграфи 24, А59 и схема 1).<sup>21</sup>

Друг е въпросът, ако предприятията желаят допълнително да увеличават доверието на потребителите относно другата информация. В тези случаи те могат да възложат ангажимент за изразяване на сигурност, различен от одити и прегледи на историческа финансова информация.

20 Вж. Вейсел, Али. Изразяване на одиторско становище относно нефинансовата декларация. Доклад за международна конференция. С., УНСС – ВУЗФ, 2016.

21 Вж. също цит. МОС 700, параграфи А53–А55

**Схема 1 – Изисквания към одитора относно друга информация**

Изисквания:	Одиторът следва:
<b>I. Получаване на друга информация</b>	<p>а) да определи посредством обсъждане с ръководството на документа или документите, които съдържат друга информация (финансова и нефинансова информация, различна от одитирани финансови отчети), както и планираните от предприятието начин и срокове за публикуване на този документ или документи;</p> <p>б) да постигне подходящи договорености с ръководството да получи своевременно, при възможност, преди датата на одиторския доклад, окончателния вариант на документа/документите, съставляващи годишния доклад (другата информация);</p> <p>в) да изиска от ръководството да предостави писмено изявление, че окончателният вариант на документа или документите по буква (а) ще бъде предоставен на одитора, когато бъде наличен и преди да бъде публикуван от предприятието, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от МОС 720.</p> <p>Това следва да се извърши, когато част или всички документи, определени съгласно буква (а) по-горе, няма да бъдат на разположение преди датата на одиторския доклад.</p>
<b>II. Разбиране и преценяване на друга информация</b>	<p>а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет чрез сравняване на избрани суми или други елементи в другата информация (които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет) със същите суми или други елементи във финансовия отчет;</p> <p>б) преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, в контекста на получените при одита одиторски доказателства и направените заключения.</p>
<b>III. Процедури:</b>	<p><b>Когато изглежда, че има съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено отклонение, одиторът обсъжда въпроса с ръководството и при необходимост изпълнява други процедури, за да се достигне до заключение:</b></p> <p>а) дали е налице съществено отклонение в другата информация;</p> <p>б) дали е налице съществено отклонение във финансовия отчет; или</p> <p>в) е необходимо да бъде актуализирано разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира.</p>

■ Когато одиторът достигне до заключение (а) – наличие на съществено отклонение в другата информация,

одиторът следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация.

В случай че ръководството:

- а) се съгласи да извърши корекцията, одиторът следва да установи, че корекцията е извършена; или
- б) откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, и да изиска корекцията да бъде извършена.

Ако одиторът достигне до заключение (а) относно:

i) друга информация, получена преди датата на одиторския доклад и тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление,

тоѝ следва да предприеме подходящи мерки, включително:

- а) да прецени последствията за одиторския доклад, и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, относно това как одиторът планира да разгледа същественото отклонение в одиторския доклад (вж. пар. 22(g)(ii) и пар. А45)
- б) да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

ii) друга информация, получена след датата на одиторския доклад, одиторът следва:

- а) в случай че тази друга информация е коригирана, да изпълни процедурите, които са необходими при конкретните обстоятелства; или
- б) в случай че тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, да предприеме подходящи мерки, като вземе под внимание юридическите права и задължения на одитора, с цел да се опита некоригираното съществено отклонение да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад.

■ Когато одиторът достигне до заключение (б) или (в), т.е. налице е съществено отклонение във финансов отчет или е необходимо да бъде актуализирано разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, одиторът следва да реагира по подходящ начин в съответствие с другите МОС (вж. параграф А51).

#### IV. Докладване

Когато към датата на одиторския доклад одиторът:

- а) е получил или очаква да получи другата информация по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие; или
- б) е получил част или цялата друга информация по отношение одита на финансов отчет на предприятието, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, (вж. пар.А52).

**Одиторският доклад следва да включва самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация“ или по друг подходящ начин (например „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“).**

Този раздел следва да съдържа: (вж. пар. А53)

- а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация;
- б) идентифициране на:
  - i) друга информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; и
  - ii) друга информация, ако има такава, която се очаква да бъде получена след датата на одиторския доклад (по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие);
- в) изявление, че одиторското мнение не обхваща другата информация и съответно че одиторът не изразява (или че няма да изрази) одиторско мнение или каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно тази друга информация;
- г) описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до разбирането, преценяването и докладването върху другата информация съгласно изискванията на МОС 720; и
- д) в случай че другата информация е получена преди датата на одиторския доклад:
  - i) изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или
  - ii) изявление, описващо некоригирано съществено отклонение в другата информация (когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено отклонение в другата информация).

Когато **одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение** в съответствие с МОС 705 (преработен) *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, той следва да прецени последствията от въпроса, пораждащ модификацията на мнението за изявлението, изисквано в параграф 22(г) (вж. параграфи А54–А58).

#### **Докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба**

В случай че закон или нормативна разпоредба (у нас ЗСч и ЗППЦК) изисква одиторът да се позовава на другата информация в одиторския доклад, като използва конкретен формат или формулировка, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум: (вж. МОС 720, пар. А59)

- а) идентифициране на другата информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад;
- б) описание на отговорностите на одитора по отношение на другата информация; и
- в) изрично изявление, разглеждащо резултатите от одиторската работа в това отношение.

#### **V. Документация**

При съобразяване с изискванията на МОС 230 *Одиторска документация* (пар. 8–11) в степената, в която е приложим по отношение на МОС 720

#### **Одиторът следва да включи в одиторската документация:**

- а) документирани на процедурите, изпълнени съгласно настоящия МОС; и
- б) окончателния вариант на другата информация, върху която одиторът е извършил работата, изисквана съгласно МОС 720.

**Библиографска справка:**

- Вейсел, Али. Изразяване на одиторско становище относно нефинансовата декларация. Доклад за Международна конференция, УНСС – ВУЗФ, 2016.
- 
- Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета.
- 
- Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи.
- 
- Дурин, Стоян. Отговорности на независимия финансов одитор относно друга финансова или нефинансова информация. Материали, специално подготвени от ИДЕС по темата „Разширени доклади и комуникация от страна на одитора. Одит на финансови отчети – повишена прозрачност и информативна стойност“, 2016 г., а също така в Счетоводство, данъци и право, 2016, бр. 10, с. 5-8.
- 
- Закон за счетоводството. ДВ, бр. 95 от 2015 г., изм., бр. 74 от 2016 г.
- 
- Закон за публичното предлагане на ценни книжа. ДВ, бр. 114 от 30 декември 1999 г., посл. изм., бр. 76 от 2016 г.
-

МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти.* Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, част първа, издание 2015, на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през декември 2015 г. на английски език, преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през февруари 2016 г.

---

МОС 720 (преработен) *Отговорности на одитора относно друга информация* (в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

---