

FORMING AN AUDIT OPINION ON THE NON-FINANCIAL INFORMATION IN THE ENTITIES' FINANCIAL STATEMENTS UNDER THE CONDITIONS OF CRISIS

Maia Iankova Natchkova

Department "Accounting and Analysis", UNWE, Sofia, Bulgaria, maianch@mail.bg

Abstract: The audit opinion of certified public accountants, registered auditors, needs to be adequate and logically connected with the changes identified in the financial position, in the financial performance, cash flows, equity and its elements, in the values of the underlying financial indicators for the entities' business, and in the non-financial information they have disclosed, which have occurred as a result of a global crisis – economic, political, social or health due to announced pandemics (for example, COVID 19). Based on the proper planning of undertaken engagements, the deliberate financial and criminal liability and the independent financial audit performed on expert basis, they are able to form their audit opinion and to link it to the changes that have occurred in all material aspects of the entity's business under the conditions of crisis, in order to help the users of economic information contained in the entities' financial statements and of non-financial information disclosed by such entities in their reports. The responsibilities of the certified public accountants, registered auditors, related to other information or non-financial information are explained in the International Standard on Auditing (ISA) 720 – The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information that is contained in the annex to the entities' financial statements and disclosed in the form of reports, statements and other documents made in accordance with the applicable laws and subordinate legal regulations.

The object of this publication covers the engagements and responsibilities of the certified public accountants, registered auditors, with regard to the non-financial information in the entities' financial statements.

Its subject matter refers to forming an audit opinion relating to the disclosure of non-financial information in the entities' financial statements under the conditions of crisis.

The aim of this publication is to present key guidelines for forming the audit opinion of certified public accountants, registered auditors, relating to the disclosure of non-financial information in the entities' financial statements under the conditions of crisis.

Keywords: independent financial audit, certified public accountants, registered auditors, financial statements, non-financial information, crisis

ФОРМИРАНЕ НА ОДИТОРСКО МНЕНИЕ ЗА НЕФИНАНСОВАТА ИНФОРМАЦИЯ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В УСЛОВИЯТА НА КРИЗА

Мая Янкова Начкова

катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, София, Р България, maianch@mail.bg

Резюме: Одиторското мнение на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори трябва да бъде адекватно и логическо обвързано с установените промени във финансовото състояние, във финансовите резултати, в паричните потоци, в собствения капитал и неговите елементи, в стойностите на основните финансови показатели за дейността на предприятията и в декларираната от тях нефинансова информация, възникнали в следствие на световна криза - икономическа, политическа, социална или здравна, възникнала в следствие на обявена пандемия (напр. COVID 19). Въз основа на правилното планиране на поетите ангажименти, осъзнатата имуществена и наказателна отговорност и експертно проведения независим финансов одит, те могат да формират своето одиторско мнение и да го обвържат с възникналите промени във всички съществени аспекти от дейността на предприятието в условията на криза, за да подпомогнат с него потребителите на икономическа информация от финансовите отчети на предприятията и на нефинансовата информация, декларирана от предприятията в отчетите им. Отговорностите на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори за другата финансова или нефинансова информация са изяснени в Международния одиторски стандарт (МОС) 720 – Отговорности на одитора относно друга информация, която се съдържа в Приложението към финансовите отчети на предприятията, оповестена под формата на доклади, декларации и други, съставени в съответствие с действащите закони и подзаконовни нормативни актове.

Обект на изследването са ангажиментите и отговорностите на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори по отношение на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията.

Предмет на изследването е формиране на одиторско мнение относно декларирането на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията в условията на криза.

Целта на настоящата публикация е да се представят основни насоки за формиране на одиторско мнение от дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори за декларирането на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията в условията на криза.

Ключови думи: независим финансов одит, дипломирани експерт-счетоводители, регистрирани одитори; финансови отчети, нефинансова информация, криза

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Одиторското мнение на независимите финансови одитори (дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори в Р България) трябва да бъде адекватно и логическо обвързано с установените промени във финансовото състояние, във финансовите резултати, в паричните потоци, в собствения капитал и неговите елементи, в стойностите на основните финансови показатели за дейността на предприятията и в декларираната от тях нефинансова информация, възникнали в следствие на световна криза - икономическа, политическа, социална или здравна, възникнала в следствие на обявена пандемия от COVID 19. Отговорностите на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори за другата финансова или нефинансова информация са изяснени в Международния одиторски стандарт (МОС) 720 – Отговорности на одитора относно друга информация (Международни одиторски стандарти (2016)), която се съдържа в Приложението към финансовите отчети на предприятията, оповестена под формата на доклади, декларации и други, съставени в съответствие с действащите закони и подзаконови нормативни актове.

Обект на изследването са ангажиментите и отговорностите на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори по отношение на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията.

Предмет на изследването е формиране на одиторско мнение относно декларирането на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията в условията на криза.

Целта на настоящата публикация е да се представят основни насоки за формиране на одиторско мнение от дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори за декларирането на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията в условията на криза.

2. ИЗЛОЖЕНИЕ

2.1. Същност и характеристика на нефинансовата информация

Нефинансовата информация представлява съвкупност от неколичествени данни и показатели, които отразяват съществени качествени особености, цели, методи и резултати от дейността на предприятието, свързани със социалните и екологичните дейности, правата на човека и борбата с корупцията. „В нейния обхват се включва информация за: корпоративния мениджмънт и общата стратегия на предприятието; частните стратегии (организационна, функционална, оперативна, иновационна, интелектуална, бизнес и др. стратегии) за неговото развитие; корпоративната социална ангажираност, касаеща социалното развитие на персонала, спазването на човешките права и борбата с корупцията; формираните корпоративни културни ценности; политиките за опазване и възстановяване на околната среда; пазарният дял на предприятието и др. В състава на нефинансовата информация се включват и данни за различните видове риск и за несигурността, свързана с посочените въпроси, както и за начина, по който предприятието ги управлява.” (Иванова, Р., (2015), *“Нефинансовата информация във финансовите отчети – фактор за повишаване на конкурентоспособността на предприятията”*, с.252), както и за брой и текучество на персонала, брой клиенти и тяхното отраслово подразделение, подпомагане и развитие от страна на предприятието на научно-изследователски, социални, спортни и културни дейности и др.

Нефинансовата информация трябва да бъде:

- А) Обективна – безпристрастно и честно, своевременно, достоверно и точно, адекватно и коректно, последователно и съгласувано оповестена информация от страна на предприятието;
- Б) Балансирана - логически обвързана с показателите за финансовото състояние на предприятието, като се оповестяват благоприятните и неблагоприятните аспекти от развитието на дейността му;
- В) Разбираема - достъпно представена в Приложението към неговите финансови отчети или декларирана по друг, подходящ начин. Тя трябва изцяло да подпомага потребителите на финансовите отчети при разбиране

на насоките на развитие, методите за оценка, финансовите резултати и финансовото състояние на предприятието, както и въздействието на дейността му върху екологията и социалната среда, за да могат те да вземат правилни решения за бъдещи инвестиции в предприятието, за установяване на бизнес отношения с него, за последващ външен контрол, за анализ и управление на дейността му.

Нефинансовата информация намира отражение в следните доклади и декларации, включени в Приложението към финансовите отчети на предприятието (Закон за счетоводството (2020), Глава седма, Раздели III, IV, V и VI), а именно:

- 1) Годишен доклад за дейността – съставя се от големите, средни и малки предприятия, отговарящи на критериите за осъществяване на задължителен независим финансов одит. Този доклад съдържа информация за 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;
- 2) Годишен доклад за плащанията към правителството - съставя се само от големите предприятия и от предприятията от обществен интерес, които извършват дейност в добивната промишленост или в дърводобива от девствени гори;
- 3) Нефинансова декларация и Декларация за корпоративно управление – съставя се от финансови и кредитни институции, застрахователи и презастрахователи, пенсионноосигурителни дружества, които управляват пенсионни фондове, инвестиционни посредници, договорни фондове и колективни инвестиционни схеми, предприятията от обществен интерес и акционерни дружества, чиито акции се търгуват на регулиран борсов пазар (Закон за публично предлагане на ценни книжа (2020), чл. 100н, ал. 8).

2.2. Отговорности на ръководството на предприятието по отношение на съдържанието на нефинансовата информация в условията на криза

В условията на световна криза, възникнала в следствие на обявена пандемия от COVID 19, в духа на осъзнатата социална отговорност, ръководството на предприятието трябва да оповестява в нефинансовата информация, декларирана в Приложението към финансовите отчети на предприятието, актуални въпроси като:

- 1) Финансова и нефинансова информация за настъпилите важни промени в икономиката на страната като цяло, в развитието на отделни отрасли, промишлени и географски сегменти, които са засегнати значително от световната криза, възникнала в следствие на обявената пандемия от COVID 19, довеждащи от своя страна до съществени промени във финансовото състояние, във финансовите резултати, в паричните потоци, в собствения капитал и в развитието на дейността на предприятието;
- 2) Анализи на ръководството на предприятието за негативния ефект от промяната на цените на стоките и услугите, водеща до срив на националната икономика и на световните пазари, върху развитието на дейността на предприятието;
- 3) Оперативен и финансов преглед на корпоративното управление на предприятието в условията на световната криза, доклади за вътрешния контрол и управлението на риска;
- 4) Източниците на финансиране (държавни, общински, корпоративни) на дейността на предприятието в условията на криза;
- 5) Анализи на ръководството за въздействието на дейността на предприятието върху околната среда и промените в климата; въпроси, свързани с развитието, резултатите и състоянието на социалните аспекти от дейността му, постоянната актуалност на въпросите, свързани с антикорупционната политика на предприятието и последиците от неговата дейност;
- 6) Стратегиите за бъдещи действия на предприятието по екологични, социални и антикорупционни въпроси и очакваните последици от прилагането им в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план (по Указание на Министерство на финансите на Р България (2017) относно Нефинансовата декларация).
- 7) Описание на главните рискове и несигурни обстоятелства, пред които е изправено предприятието в условията на световна криза по повод обявената пандемия от COVID 19, в съответствие с обема и спецификата на дейността му и оценката на развитието, финансовия резултат от дейността и финансовото състояние на предприятието; докладване на корпоративната социална отговорност; на трудовите практики и условията на труд; предприетите мерки за запазване на персонала и за спазване на човешките права;
- 8) Анализ на вероятното бъдещо развитие на предприятието и на вероятностите, свързани с финансово и нефинансово въздействие на променените вече условия на пазарната, социалната и екологичната среда;
- 9) Определяне от страна на ръководството на конкретни цели и стратегически подходи за постигане на бъдещо устойчиво развитие на предприятието при продължаваща световна криза в следствие на обявената пандемия от COVID 19;

10) Спасителни планове за провеждане на антициклична политика, с цел поддържане на добри показатели за ликвидност, платежоспособност и рентабилност на предприятието и запазване на неговата дейност в условията на глобална криза по повод обявената пандемия от COVID 19.

2.3. Отговорности на независимия финансов одитор по отношение на нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията

Въз основа на предварително направеното проучване и правилното планиране на поетите одиторски ангажименти, на база получените одиторски доказателства, събраната и анализирана друга (нефинансова) информация, експертно проведения независим финансов одит и с осъзнатата имуществена и наказателна отговорност дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори могат да формират своето одиторско мнение за финансовото състояние, финансовите резултати, паричните потоци и промените в собствения капитал на предприятието, както и мнение за другата (нефинансова) информация във финансовите отчети на предприятията. Те трябва да обвържат одиторското си мнение с възникналите промени във всички съществени аспекти от дейността на предприятието в условията на криза, за да подпомогнат с него потребителите на икономическа и на нефинансовата информация от финансовите отчети на предприятията. При осъществяване на независимия финансов одит на финансовите отчети на предприятията и при прегледа на докладите и декларациите, които съдържат другата (нефинансова) информация, одиторите трябва да преценят дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовите отчети чрез сравняване на избрани суми или други елементи в другата информация със същите суми или други елементи във финансовите отчети. Несъответствие или съществено отклонение в другата информация може да има тогава, когато тя е оповестена по подвеждащ начин, представена е неточно, пропуска или прикрива съществена информация за правилното разбиране на конкретни въпроси, декларирани от ръководството чрез нея. Неточната друга информация може да доведе до заблуждаваща информация за потребителите, ако ръководството на предприятието оповестява само „добрите новини“ и пренебрегва или не оповестява други въпроси, за които информацията не е положителна.

При установяване на несъответствие, невярно представяне или съществено отклонение между икономическата информация, оповестена във финансовите отчети на предприятията и декларираната от тях друга (нефинансова) информация в Приложението на финансовите им отчети, независимият финансов одитор трябва да изиска от ръководството на предприятието, което носи отговорността за другата информация, включена в годишния доклад за дейността (отчета за управлението), доклада за плащанията към правителството, декларацията за корпоративното управление и нефинансовата декларация, да я коригира, тъй като тя оказва негативно влияние върху съдържанието на финансовите отчети на предприятията, компрометираща тяхната достоверност и поражда съмнения относно вярното и честно представяне на финансовата информация в тях, във всички съществени аспекти. Възможни са следните варианти на развитие на комуникираната ситуация:

1.) Ако ръководството на предприятието се съгласи да извърши комуникираната с одитора корекция, тогава одиторът следва да установи, че корекцията е извършена преди да издаде своя одиторски доклад с некалфицирано мнение относно извършения от него независим финансов одит на финансовия отчет на предприятието и за другата (нефинансова) информация, декларирана в Приложението към него.

2.) Ако ръководството на предприятието откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление в предприятието и да изиска от тях да коригират другата (нефинансова) информация така, че тя да бъде в съответствие с икономическата информация, оповестена във финансовите отчети на предприятието.

3.) В случай, че другата (нефинансова) информация не е коригирана дори и след комуникирането с лицата, натоварени с общо управление на предприятието, независимият финансов одитор трябва да предприеме подходящи мерки, в съответствие с неговите юридическите права и задължения по поетия одиторски ангажимент, за да се опита некоригираното съществено отклонение да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторския доклад.

При условие, че независимите финансови одитори достигнат до заключение, че е налице несъответствие между икономическата информация, оповестена във финансовите отчети на предприятията и декларираната от тях нефинансова информация, те са длъжни да докладват този факт по подходящ начин в своя одиторски доклад. (МОС 720 – *Отговорности на одитора относно друга информация* (Международни одиторски стандарти (2016)). По този начин те предпазват потребителите от подвеждаща информация от финансовите отчети на предприятията при взимане на неправилни икономически решения в следствие на декларирана от ръководството на предприятието недостоверна друга (нефинансова) информация.

При формиране на одиторското си мнение в съответствие с МОС 720 – *Отговорности на одитора относно друга информация*, в одиторския си доклад, независимият финансов одитор трябва да оформи специален раздел: „Друга информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“ със следното съдържание: „Ръководството на предприятието носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от доклад за дейността, доклада за плащания към правителства, декларацията за корпоративното управление и нефинансовата декларация, изготвени от ръководството съгласно Глава седма от Закона за счетоводството, 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, освен ако не е изрично посочено в доклада ни и до степента, до която е посочено. Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и по този начин да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай, че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. В този случай ние нямаме (респ. имаме – б. Мая Начкова) какво да докладваме в това отношение.“ (съгласно Указания на ИДЕС (2016)).

При изрично изявление, обявяващо резултатите от одиторската работа при прегледа на другата (нефинансова) информация и установеното от одитора и некоригирано от ръководството на предприятието съществено отклонение в нея, независимият финансов одитор трябва да изрази квалифицирано или отрицателно одиторско мнение в съответствие с МОС 705 (переработен) – *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* (Международни одиторски стандарти (2016)). Той следва да уведоми ръководството и лицата, натоварени с общо управление на предприятието за възможните последиствия от издаване на одиторски доклад с модифицирано (квалифицирано) мнение или да вземе решение да се оттегли от поетия одиторски ангажимент, когато е възможно неговото оттегляне. (Закон за независимия финансов одит (2020), чл.49).

Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор, който е заверил финансов отчет на предприятие от обществен интерес с оповестена в него друга (нефинансова) информация под формата на Нефинансова декларация и Декларация за корпоративно управление към него, трябва да подпише и представи своя Декларация по отношение на другата информация във финансовите отчети. (Закон за публично предлагане на ценни книжа (2020), чл. 100н, ал. 4). Той трябва да изрази в одиторския си доклад задължително мнение по описанието на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на предприятието от обществен интерес относно процеса на финансово отчитане и информацията (Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета (2004), чл. 10, параграф 1, букви „в“, „г“, „е“, „з“, „и“).

Одиторът трябва да спазва приложимите етични изисквания за почтеност при прегледа на нефинансовата информация (Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители, (2018)). Той „не следва съзнателно да бъде свързан 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 свързан с подобна информация, той следва да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.“ (Вейсел, А., „Изразяване на одиторско становище относно нефинансовата декларация“, (2016))

3. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При формиране на одиторско мнение за нефинансовата информация във финансовите отчети на предприятията, независимите финансови одитори трябва да обърнат специално внимание на алтернативните нефинансови показатели, чрез които се отчитат постигнатите финансови резултати от предприятията. Тези показатели предоставят полезна информация относно финансовото състояние и финансовите резултати, паричните потоци и собствения капитал на предприятието от друга гледна точка. Примери за нефинансови показатели са:

А) в социалното направление: брой (намаление) на трудовите злополуки, на постъпилите жалби по трудовоправни спорове или за защита на човешките права, часове за обучение за повишаване на квалификацията на персонала (включително и на ръководните органи), социални придобивки на служителите, процент на дългосрочно задържаните във фирмата служители, брой новоразкрити работни места, брой уволнени служители и други предприети мерки за намаление на текучеството на персонала;

Б) в екологичното направление: размер на инвестициите за подобряване благосъстоянието на местните общности или за възпроизводство на местните екосистеми, намаление в общото потребление на

енергия, вода, химикали, на емисиите на парникови газове и на отпадъчните продукти, брой рециклирани продукти, коефициент на енергийна ефективност, процент повишение в приходите от продажби на „зелени“ продукти, процент на вътрешно произведена енергия от възобновяеми източници и др.;

В) в антикорупционното направление: брой часове за обучение на персонала (включително и на ръководните органи) по въпроси, свързани с корупцията и предприетите антикорупционни политики, брой уволнени служители поради установени случаи на корупция или други злоупотреби и др.

ЛИТЕРАТУРА

- Международни одиторски стандарти, (2016), МОС) 720 – Отговорности на одитора относно друга информация;
- Иванова, Р., (2015), *“Нефинансовата информация във финансовите отчети – фактор за повишаване на конкурентоспособността на предприятията”*, XI Международна научна конференция на младите учени на тема “Икономиката на България и Европейския съюз: конкурентоспособност и иновации”, УНСС, Финансово-счетоводен факултет, 15 декември 2015 г., сборник с доклади, с.252;
- Закон за счетоводството, (2020), Обн., ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г., посл.изм. в ДВ бр. 26 от 22.03.2020 г.;
- Закон за публично предлагане на ценни книжа (ЗППЦК), (2020), Обн., ДВ, бр. 114 от 30.12.1999 г., в сила от 01.01.2000 г., посл.изм. и доп. в ДВ бр. 64 от 18.07.2020 г., в сила от 21.08.2020 г.;
- Указание на Министерство на финансите на Р България (2017) относно Нефинансовата декларация от 21.12.2017 г.
- Указания на професионалната организация (2016) на дипломираните експерт-счетоводители и регистрираните одитори в България – Институт на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), издадени на 29.11.2016 г.
- Закон за независимия финансов одит, (2020), обн., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г., посл. изм. и доп., бр. 18 от 28.02.2020 г., в сила от 28.02.2020 г.
- Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 април 2004 г.
- Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители, (2018), в сила от юни 2019 г.;
- Вейсел, А. (2016), *Изразяване на одиторско становище относно нефинансовата декларация*, Доклад за международна конференция, С., УНСС – ВУЗФ, 2016.