

**Ръководство по  
Международни  
стандарты за контрол  
върху качеството, одит,  
преглед, други  
ангажименти за  
изразяване на сигурност  
и свързани по  
съдържание услуги**

***2015 Издание  
Част I***

**International Federation of Accountants**  
529 Fifth Avenue, 6th Floor  
New York, New York 10017 USA

(IFAC). International Federation of Accountants  
International Federation of Accountants

International Auditing and Assurance  
Standards Board (IAASB): [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance  
Engagements, International Standards on Review Engagements, International  
Standards on Related Services, International Standards on Quality Control,  
International Auditing Practice Notes,

IAASB  
International Federation of Accountants (IFAC).

IAASB IFAC

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International  
Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements',  
'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on  
Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing  
Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE',  
'ISRE' 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', IAASB IFAC,  
IFAC

© 2015 International Federation of Accountants  
(IFAC). IFAC

[permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Assurance Standards Board (IAASB),  
Accountants (IFAC), 2015 .

2015 International Auditing and  
International Federation of

2016 . IFAC.

and Reproducing Standards” IFAC..  
Policy Statement –Policy for translating

, 2015 IFAC

International Federation of Accountants (IFAC). 2015 © 2015

International Federation of Accountants (IFAC). 2015 © 2016

: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review,  
Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2015 Edition, ISBN: 978-  
1-60815-250-6.



( )

**IAPN™**

( )

**ISA™**

( )

**ISQC™**



, , ,

# I

2014 .

.....

.....

, .....

, ,

,

.....

.....

( )

( )1,

,

.....

## 200-299

200,

.....

210,

.....

220,

.....

230,

.....

240,

.....

250,

.....

260,

,

.....

265,

,

.....

**300-499**

300,

.....

315(

),

.....

320,

330,

.....

402,

,

,

.....

450,

,

.

**500-599**

500,

.....

501,

-

.....

505,

.....

510,

-

.....

520,

.....

530,

.....

540,

,

,

.....

550,

.....

560,

.....

570,

.....

580,

.....

**600-699**

600,

-

(

)

.....

610( 2013), .....

620, .....

**700-799**

700, ....

705, , .....

706, .....

710, - .....

720, , .....

**800-899**

800, - , .....

805, - , .....

810, .....

1000 .....

260 ( ), , .....

570 ( ), .....

700 ( ), .....

701, .....

705( ), , .....

706 (            ),

.....

720 (            ),

.....



• 706 ( )

I 701

, 1150-1238 I.

15 2016 .

720 ( )

I 720 ( )

2015 .

” —

720 ( )

1238 I.

720 ( )

15 2016 .

1150-

315 ( )

, 330

( )

700

-

1150-1238

I.

15

2016 .

II

II

III

III

2014 .

II

•

( ) 3000

3000 ( )

15

2014 .

•

II

III

30

2015 .

30

2015 .

[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).





( )

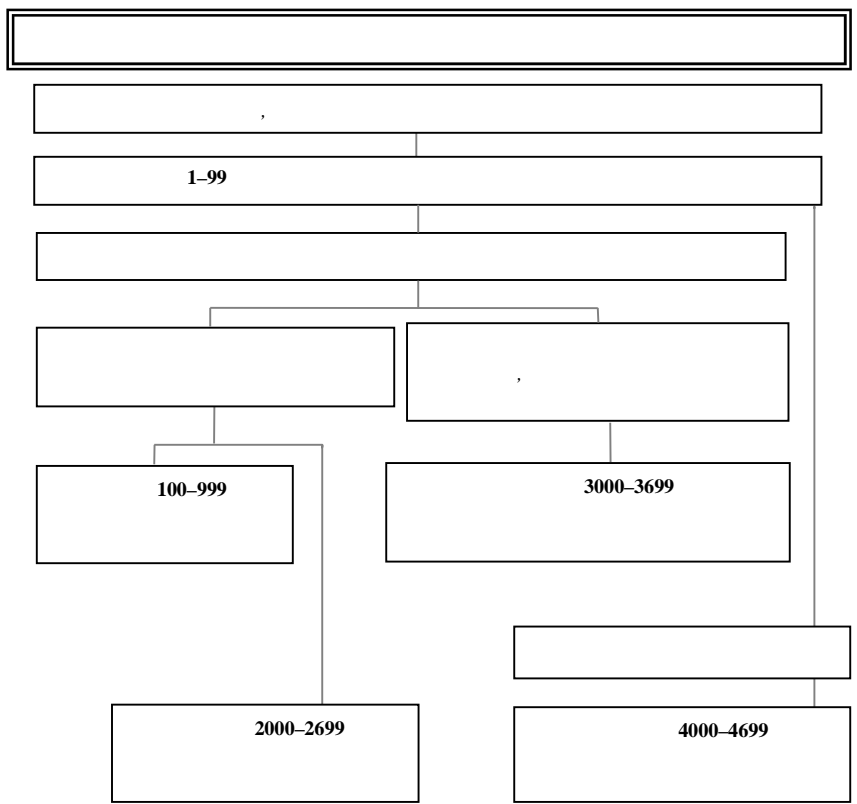
130 1977 .. 175 2.84

( /IAASB).

( [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org) ),

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

,



, , ,

( 15 2011 .)

---

.....	1-2
( ) .....	3-4
.....	3-4
, ,	
.....	5-17
.....	11
.....	12
.....	13-16
.....	17
.....	18-19
.....	20-22
.....	21-22
, ...	23
, .....	24
.....	25

---



PREFACE



6.

( )

7.

( )

8.

( )

9.

10.

( )

11.

1

200.<sup>2</sup>

12.

13.

6-8

:

<sup>1</sup>

<sup>2</sup>

200



200.

14.

6-8

(

” ”),

15.

16.

17.

18.

19.



24.

25.



( 2015 .)

\* (Analytical procedures) —

(Agreed-upon procedures engagement) —

(Review engagement) —

assurance engagement) — ( Limited )

assurance engagement) — ( Reasonable )

\* , .  
† , 1.



ii.

( )

i.

ii.

iii.

( )

(*Compilation engagement*) —

4410 ( ) ” ” ” ”  
” ”  
(Engaging party) - ( ), ( )  
( )  
\* (Anomaly) — ,  
(Auditor association with  
financial information) —  
(Association) — ( )  
(Base year) -  
(Business risk) — , ,  
(Type of emission) - , ,  
\* (Pervasive) — , , ,  
( ) ;  
( ) , ;  
( ) ,  
\* (External confirmation) — ,  
( ), ,



(Evidence)

(i)

(ii)

\*

( 402<sup>3</sup> 1)  
(Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report)) –

( )

( )

( 3402<sup>4</sup>  
1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a type 1 report)) -

( )

( )

i.

<sup>3</sup> 402,

<sup>4</sup> 3402,

ii.

( )

(ii)a. - . - .

\*

( 402

2) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)) -

( )

( )

i.

ii.

( 3402 „

2”) Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a “type 2 report”) (

3402) - :

( )

( )

i.

ii.

iii.

( )

i.

(ii)a. - - ;

ii.

†

(Engagement documentation) -

( ”).

\*

(Tolerable rate of deviation)-

\*

(Tolerable misstatement) -

(Supplementary information) —

\*

entity controls) -

(Complementary user

(Further procedures) -

\*

evidence)) —

( Sufficiency (of audit





\* (Expert) - ( ).

\* (Auditor's expert) - ,

( ),

expert) - (Practitioner's

( , ),

\* (Management's expert) -

\* (Expertise) - ,

\* (Element) - ( )

805<sup>8</sup>) - (Element of a financial statement) (

(Emissions) - ,

:

---

<sup>7</sup> ” ” ” ”

<sup>8</sup> 805 -



\* (Fraud) —

(Source) -

(Service organization's statement) -

( )

„ 2”) ( )

„ 1”).

(Auditor's range) - (

).

(Information system relevant to financial reporting) —

( )

(Subject matter information) —

..

\* (Auditor's range) - ( . )

\* (Negative confirmation request) -

,

\* (Positive confirmation request) -

,

\* (Historical financial information) -

,

(IT environment) —

( )

(Quantification) -

( )

(Assess) —

” ( )

(Evaluate) —

” ( )

\* (Component) —

(Computer-assisted audit techniques) —

( )

(Application controls in information technology) —

(Controls at the service organization) —

(Controls at a subservice organization)

\*

(Group-wide controls) —

(Control environment) —

(Access controls) —

” “ ” “ ”

- 
- 
- 
- 
- 

(Control activities) —

(Corporate governance) — ( )

(Criteria) — ( ),

” “ ”

(Cap and trade) -

\* (Non-response) -

\* (Those charged with governance) -

(Measurer or evaluator)

\*† (Engagement quality control reviewer) -

(Interim financial information or statements) -

\* (International Financial Reporting Standards) -

*(Inclusive method) –*

*(Carve-out method) –*

*(Modified opinion) —*

\*† *(Network) –*

( )  
( )

*(Observation) —*

\* *(Opening balances) —*



\* (Deficiency in internal control) –

, :

( ) , ,

( ) ;

<sup>10</sup> (Independence) — :

( ) — ,

, ,

( ) — , , ,

, , ,

( Misappropriation of assets) — ( )

, -

(Unadjusted financial information) -

,

\* (Uncorrected misstatement) – ,

\* (Unmodified opinion) - , ,

, ,

11 .

---

<sup>10</sup>

<sup>11</sup> 700, 35-36

\* (Inconsistency) — , , - ,

\* (Estimation uncertainty) —  
(Uncertainty) — , ,

\* (Non-compliance) ( 250<sup>12</sup>) — , , , , , ( ) , ,

\* (Performance materiality) — - , , - 3410, , -

---

<sup>12</sup> 250,

\*,  
(Component materiality) —

\*,  
(Summary financial statements) (810) —

13.

\*,  
(Service organization) —

(3402)) - (Service organization) (

(Engagement circumstances)



2400 ( ) (Limited assurance) (

\* (Group audit) -  
\* (Audited financial statements) - 16, 810

\* (Auditor) — “ ”

\* (Component auditor)—

\* (User auditor) -

---

<sup>16</sup> 200, 13( ),



· , ,  
( )

\* (Audit file) — , ,

\* (Audit opinion) — ( )

\* (Group audit opinion) —

(Organizational boundary) - ,

(Responsible party) - ,

\* (Misstatement) — , ,  
, ,

3000 ( )

4410 ( )





( ) Greenhouse gases (GHGs) - (CO<sub>2</sub>)

(CO<sub>2</sub>-e).

\*† (Personnel) —

\* (Written representations) —

(Engagement letter) —

(Reperformance) -

(Sink) -

\* - (Sub-service organization) —

- (Sub-service organization) (3402)) -

(Suitable criteria) — ( )

\*† (Suitably qualified external person) —

( )







- (User entity) ( 3402) -

,

\* (Management bias) -

\* (Predecessor auditor) -

(Recalculation) —

\* (Accounting estimate) —

540<sup>20</sup>

”

\* (Applied criteria) ( 810<sup>21</sup>) -

\* (Applicable financial reporting framework) -

4410 ( )<sup>22</sup>,

”

( )

---

<sup>20</sup> 540,

<sup>21</sup> 810,

<sup>22</sup> 4410 ( ),



(Emissions deduction) -

( ),

(Prospective financial information) —

)  
)

(

(Forecast) —

(

).

(Projection) —

( )

( )

\*

(Walk-through test) —

(Prospectus) -

(Investigate) —

(Inquiry) ( 2400 ( ))—

\* (Professional skepticism) —

3000 ( )) - (Professional skepticism) (

\* (Professional standards) —

\* (Professional standards) (

I<sup>25</sup>) —

”

<sup>26</sup> (Professional accountant)—

in public practice)— <sup>27</sup> (Professional accountant

\* (Professional judgment) —

<sup>25</sup> 1,

<sup>26</sup>

<sup>27</sup>



( ) - (Professional judgment) ( 3000

, ,  
, ,  
, .

( ) - (Professional judgment) ( 2400

, ,  
, ,  
, .

(Pro forma adjustments) -

:

( ) (,, ” ”), -

( ) , ; ,

, , (,, ”)

, , (,, ”) ;  
(,, ”), , (,, ”).  
”).

(Pro forma financial information) -

, ,  
, ,  
- , , .

( ) ; (a) ;  
( ) ;

(Review procedures)—

, ,

\* (Risk assessment procedures) —

\* (Substantive procedure) —

( ) ;  
( )

- (Entity's risk assessment process)

\* (Direct assistance) -

(Published financial information) -

(Public sector) —

( - , , )  
( - , - )  
( - , , )

\* (Initial audit engagement) —

( ) ;  
( )

\*† (

) (Reasonable assurance (in the context of assurance engagements,

including audit engagements, and quality control))— ,

\*† (Listed entity) — ,

\* (Outcome of an accounting estimate)— ( ), ( ) ( ),

(Engagement risk) -

(Assurance engagement risk)

—

\* (Sampling risk) — ,

( ) , - ,

( ) ; - ,

\* (Control risk)— ( )

(Detection risk) — , ,

\* (Non-sampling risk) — ,  
,  
\* (Risk of material misstatement) — ,

( ) — ,  
, , ,  
, , ,

( ) — ,  
, , ,  
, , ,

3000 ( ) - (Risk of material misstatement)(

\* (Management) — ( )  
,  
, - ,

\* (Group management) — ,

\* (Component management) — ,

\* (Related party) — , :  
( ) , ;  
( )

i. ,  
, ;

ii.

iii.

(Related services) —

\*† (Assurance) — ( )

\* length transaction) — (Arm's

\* (Service organisation's system) —

(Service organisation's system) (3402) -

\*† (Staff) —

\* (Comparative financial statements) —

\* (Comparative information) —

3410,

\* (Statistical sampling)–

( )

( )

( ) ( ),

(Stratification) –

( ) .

(Emissions trading scheme) -

\* (Accounting records) —

\*† (Partner) —

\*† , (Engagement partner)<sup>28</sup>—

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

\*† , (Group engagement partner) -

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

(Underlying subject matter) ,

.

\* (Corresponding figures) — ,

, ,

, ,

( , ” ). ,

, ,

, ,

, ,

\* (Significant component)— ,

, (a)

, ( )

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

\* (Significant deficiency in

internal control) -

, ,

, ,

, ,

, ,

, ,

\* (Significant risk) —

, ,

, ,

, ,

---

<sup>28</sup> ” , ” ” ” ” ”





\* ( ) (*Appropriateness (of audit evidence)*) – ; , ,

\* (*Governance*) — ( ) ( ), , ,

\*† ( ) (*Inspection (in relation to quality control)*) — ,

( ) (*Inspection (as an audit procedure)*) — , , ,

\* ( ) (*Fraud risk factors*) — , ,

\* (*Financial statements*) — , , ,

\* (*Group financial statements*) - , ,

” ” , ,

\* (General purpose financial statements)

\* (Special purpose financial statements) –

(Fraudulent financial reporting) –

\*† (Firm) —

\*† (Network firm) —

\* (Internal audit function) –

(Control objective) –

(Overall audit strategy) —

**1**

, ,

( 15 2009 .)<sup>1</sup>



.....	1-8
.....	4-9
.....	10
.....	11
.....	12
.....	13-15
.....	16-17
.....	18-19
.....	20-25
.....	26-28
.....	29-31
.....	32-47

---

1 610 ( 2013 . )  
15 2014 .  
2013

..... 48-56  
..... 57-59

..... 1

..... 2- 3

. ... 4- 6

..... 7- 17

..... 18- 23

..... 24- 31

..... 32- 63

..... 64- 72

..... 73- 75

, ,

( ) 1 ,,  
” ,  
200 ,,  
” .

1. ( )

2. ( )

220 2,

3. 11

4.

5.

8,

6.

•

•

7.

”

”

8.

•

•

9.

”

”

10.

15 2009 .

11.

( )

( )

12.

( )

( )

( )

( )





( ) „ ” — - :

(i) ,

(ii) , , , ,

( ) „ ” —

( ) „ ” —

( ) „ ” —

”  
”  
”

( ) „ ” —

( ) „ ” —

,  
,

( ),

( ) „ ” — , ,

( ) „ ” — ,

, ) , (

, ,

,

.

13.

14.

15.

16.

( )  
( )  
( )

( )  
( )  
( )

17.

2- 3)

18.

( ) , ( ) ,  
.( . 4- 5)

19.

.( . 6)

20.

10)

.( . 7-

21.

( )

( )

22.

( )

( )

( )

(i)

(ii)

(iii)

23.

( )

( )

10)

:

;

;

:

;

;

10)

:

;

:



( ) ; ( .  
18, 23)

( ) ;

( ) .( . 19- 20, 23)

27. :

( ) ,  
,  
,  
;( . 21, 23)

( ) ,  
;

( ) ,  
.

28. ,  
,  
,

- .  
:  
( ) ,  
,  
;

( ) .( . 22- 23)

29.

( )

( )

.( . 24- 29)

30.

( )

( )

( )

.( . 30)

31.

( )

( )

.( . 31)



32.

, ,  
,  
, ,  
:

( )

; ( . 32 - 33)

( )

; ( . 34)

( )

. ( . 35)

33.

, -  
- .

34.

, :  
, :

( )

;

( )

;

( )

, , ,  
, , ,  
;

( )

36 - 40)

. ( .

35.

( )

;

( )

41)

( )

( )

36.

42 - 43)

37.

( )

;

( )

;

( )

;

( )

44)

38.

( )

( )

( )

. ( . 45 - 46)

39.

;

( ) ; ( .

47)

( ) , ,

; ( . 48)

40.

, ,

. ( . 49 - 51)

41.

, ,

.

42.

;

( ) , ,

;

( ) ;

( ) , , ,

.



48.

( )

( )

( )

. ( . 64- 68)

49.

( )

( )

50.

( . 69)

51.

( )

( )

( )

( )

52.

53.

( )

( )

( )

54.

( )

;

( )

55.

( )

;

( )



70)

56.

51. ( . 71 - 72)

57.

73 - 75)

58.

59.

\*\*\*

( . 14)

1.

( . 31),

( . 33)

53),

( .

( . 17)

2.

3.

18)

4.

( )

( )

5.

( )

( )

( )

( . 19)

6.

( . 20)

7.



20-25,

( . 24)

11.

( . 25)

12.

13.

•

;

•

14.

5,

15.

25,

16.

17.

18.

20-

25 14,

16,

( . 26( ))

•

;

- , ;
- ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;

( . 26( ) )

19.

- , ;
- ;
- , ;
- - ;
- ;
- , ;
- ;
- ;
- ;





26-28)

23.

26-28 18- 22,

24.

( 29)

( )

( )

( )

( )

( )

( )

( )

( )

25.

26.

27.

28.

29.

30.

31.

•

•

•

•

•

•

32( )

( . 30)

( . 31)

( .

32.

•

•

•

•

•

•

33.

( . 32( ))

34.

•

•

•

•

35. ( . 32( )) :

- ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;

( . 34)

36. , ,

37. , ,

38. , , , ;

- ;

39.

• , ,  
, ,  
:

40.

• , ;  
• , ,  
, -

• ;  
• ;  
• , ,  
, ,  
.

35( ))  
41.

, ,  
, :  
• , , ;

( .

•

;

•

,

( . 36-37)

42.

43.

,

,

44.

,

( . 38)

45.

:

•

;

•

;

•

,

;

46.

16,

39( ))

47.

( . ' 39( ))

48.



( . ' 40)

49.

( )

( ) ;

( ) ;

( )

50.

39-41

47- 48.

51.

)

(

( . 43)

52.

53.

54.

45

60

55.

( . 46)

56.



59.

60.

( . 47)

61.

62.

47

63.

64.

:

•

;

•

;

•

,

,

,

,

65.

,

:

•

:

○

,

,

;

○

;

○

,

;

○

,

•

,

,

,

,

•

,

,



( . 50)

69.

( . 55)

70.

( . 56)

71.

- 
- 
- 

72.

( . 57)



73.

•

•

74.

:

•

•

○

○

○

•

75.

-

-





( ..... , 2009 .) 15

---

.....	1-2
.....	3-9
.....	10
.....	11-12
.....	13
.....	14
.....	15
.....	16
.....	...17
.....	18-24
.....	1- 13
.....	14- 17
.....	18- 22
.....	23- 27
.....	... 28- 52
.....	53- 76

1.

( )

2.

3.

4. 1)

5.

. ( . . ' 2- 11)

\*

( . .

)

6.

52)

. ( . . ' 28-

1.

7.

---

\* - misstatements,

" " " )

1 320 "

( . .

" 450 "

• , , :

• , ,

• ; , ,

• ; , ,

8. .

9. . ( . 12- 13)

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• 2.

10. 15 2009 .

11. :

( ) , ,

( ) ;

12. , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

• , , , , ,

---

<sup>2</sup> , " , 260 " ,  
" " 43 240 "

( )<sup>3</sup>

13.

( )

(i)

(ii)

(ii)

( )

(i)

(ii)



( )

—

.

( )

—

“ ”

,

,

,

,

,

,

.

—

”

”

”

”

”

”

”

”

”

”

”

,

.

( )

—

,

,

,

,

.

( )

—

,

,

,

,

.

”

”

.

,

,

.

( )

—

,

,

,

,

,

.

( )

—

( )

.

,

,

,

—

.

( )

—

,

,

,

( )

(i)

(ii)

(iii)

(i)







2.

- ( )
- ( )
- ( )
  - (i)
  - (ii)
  - (iii)

3.

- 
- 
- 

4.

- 
-







12. 8. ( . 8)

13. “ ”

14) 14. ( . )

15. ( . )

- ( ) ;
- ( ) ;
- ( ) ;
- ( ) ;
- ( ) .

16.

17.

( . 15)

9

( )1,,

<sup>10</sup> . 220,,

<sup>11</sup> 1, 20-24

<sup>12</sup> 220, 9-11.

2.

18.

- , , :
- , ;
- , ;
- , ;

19.

- , , , :
- , ;
- , ;

20.

- , .
- , ,
- , , ,

21.

- , , ,
  - , , ,
  - , , ,
- ( , , , , ) ,

14.

22.

---

<sup>13</sup> 500 " , 7-9  
<sup>14</sup> 240 , 13; 500 , 11; 505 "  
 10-11 16

23.

( . 16)

- ;
- ,
- ;
- , ;
- ;

24.

25. ( )

220<sup>15</sup>,

26.





37.

38.

39.

40. , 18.  
,  
" , "

41. 315  
.

42. ,  
- ,  
, , -

43. ,  
, ,  
.  
• ;  
• ;  
• ;  
• ;

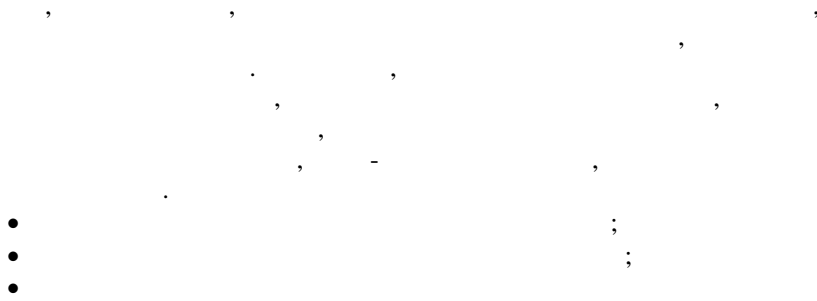
44. 300<sup>19</sup> , 330  
, ,

---

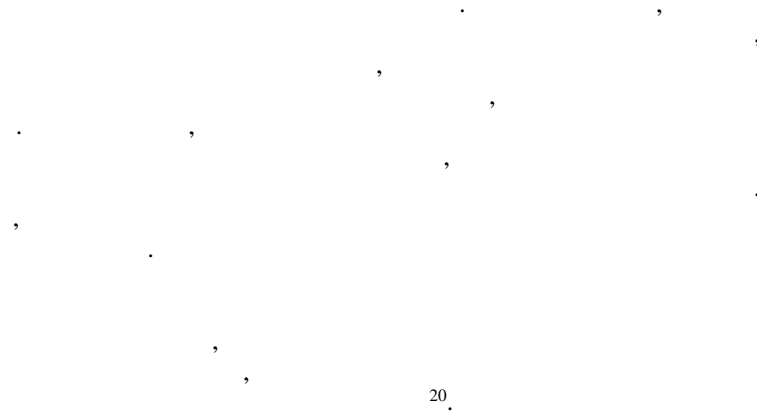
<sup>18</sup> 330 "  
<sup>19</sup> 300 " " , 7-17



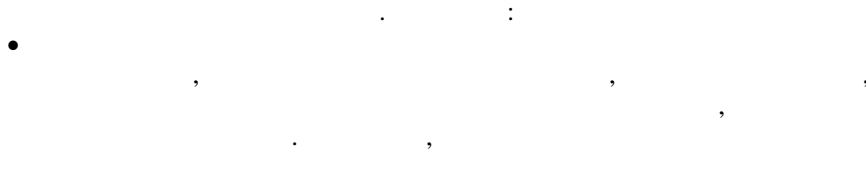
45.



46.



47.



20 540 "

", 12

" 700 "

48.

49.

50.

49

•

21.

•

22.

51.

•

•

•

•

•

240 ;

550 <sup>23</sup>;

250 <sup>24</sup>;

570 <sup>25</sup>.

52.

---

21 315 , 5-10

22 330 ; 500 ; 520 "

23 550 "

24 250 "

"

25 570 "

530 "

"

( . 18)

53.

54.

55.

56.

57.

58.

( . 19)

59.

•

•

60.

61.

•

•

•

•

62.

63.

64.

( )

( )

- (i)
- (ii)
- (iii)
- (iv)
- (v)
- (vi)

65.

66.

67.

68.



21 ( ):

•

•

•

72.

( . 22)

)

73.

610<sup>26</sup>

•

•

26

610 "

27

705 "

28

265 "

29

501 "

13

13

9



74. 230 ( . 23)

30

75. ( . 24)

- 
- 

76. 21, 230  
( , ( ) )



( 2009 . ) ,

Параграф

.....1

..... 2

.....3

.....4-5

.....6-8

.....9-12

.....13

.....14-17

.....18-21

.....A1

.....A2-A20

.....A21-A27

..... A28

.....A29-A33

.....A34-A37

1:

2:

” ( ) 210 „ 200 „  
”.

1. ( )

, ,  
, ,  
, , 220<sup>1</sup>  
,  
, ( : A1)

2. 15 2009 .

3. , ,  
, :

(a) ;

(b) , , , ,  
, ,

4. - :

-  
, ,  
2, ,

---

1 220 “ ”

2 200 “ ”

5.

“ ”  
“ ”  
“ ”

e

6.

:

(a)

( : A2-A10)

(b)

: ( : A11-A14, A20)

(i)

; ( : A15)

(ii)

A16-A19)

(iii)

a.

b.

c.

\*

– misstatements,

“ ”  
“ ”  
( )

7.

8.

(a)

(b)

9.

10.

(a)

(b)

(c)

(d)

(e)

11.

10,





18.

(a)

(b)

705.3 ( : A34)

19.

(a)

(b)

(i)

(ii)

“ ” “ ”

20. , 19

(a)

(b)

21.

(a)

(b)

5

.<sup>6</sup> ( .:

A36-A37)

---

4 706 “ ” ( ) ( )

5 706.

6 . 700 “ ”, 43.







A9.

6(a)

19-20.

A10.

2

A11.

6( ).<sup>11</sup>

( : 6( ))

9-12.

A12.

A13.

580

12

A14.

13

A15.

( ∴ 6( )i)

---

12 580 “ ”, 10-11.  
 13 580, A26.

A16. ( : 6( ) (ii))

A17. 14.

A18. 6( ) (ii),

15.  
( )

---

14 315 “

15 315, A51 1. ”, A46.



A19.

—

A18,

6( ) (ii)

A20.

( ∴ 6( ))

A21.

( ∴ 9)

A22.

<sup>16</sup> ( ∴ 10-11)

10.

6( ),

10

A23.

200<sup>17</sup>.

6( ) 12

10,

•

•

•

•

•

•

•

A13).

A24.

- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 

1.

A25.

- 
- 
- 
-

•

- .

( : 11-12)

A26.

A22 A27,

,

11

,

6( ).

12,

6( ).

A27.

,

,

,

,

-

11.

( : 13)

A28.

,

:

•

•

•

•

- 
- 
- 
- 

( 14)

A29.

14,

A30.

A31.

( 15)

A32.

A29-A31 -

A33.

;



( . 21).

21)

( .:

A36.

19'

A37.





( ) .

[

(

6( )

);  
).]

, [  $j^{22}$  ,

(a)

,23

---

22

23

, “

, “

( ) , [ ] , ,  
;

( ) :

(i) [ ] , , ;

(ii) [ ] , ;

(iii) , ,  
[ ] ,  
, , ]  
,

[ ]  
[ , , ] ,

[ ]  
[ ]

& .

( )  
.....





( )

( )

(i)

(ii)

( )

( )

4.

5.









( 2009 )<sup>1</sup> ، 15



.....	1
.....	2-4
.....	5
.....	6
.....	7
.....	8
.....	9-11
.....	12-13
.....	14
.....	15-22
.....	23
.....	24-25
	1- 2
	3

---

1 ( 2013 ) 610 ( 2014 . 15 ، 2013 .

..... 4- 7

..... 8- 9

..... 10- 12

..... 13- 31

..... 32- 34

..... 35

.....	( ) 220 „	200
”	”	

1. ( )

2. 1

( ) ; 2.

3. 1 1)

4. 2) ( :

5. 15 2009 .

---

2 1" , 11



610 ( 2013).<sup>5</sup>

( )

( )

( )

( )

( )

( )

(i)

(ii)

<sup>4</sup> 620 "

" 6( ) "

<sup>5</sup> 610 ( 2013 .)

( ) -

( ) - .

( ) ( ) - .

( ) - , , ,

( ) , ( ) , ,

( ) - , , ,

( ) - , , , ( ) , ) ,

8. , , , . ( ∴ 3)

9. , , , , , . ( ∴ 4- 5)

10.

( : 5)

11.

(a)

( )

( )

( : 5- 7)

12.

( : 8- 9)

13.

( : 9)



**14.**

, , ,  
, , ,  
, :  
( ) ;  
( ) ,  
( : 10- 12)

**15.**

, , :  
( ) ,  
;  
( ) , ,  
.

**16.**

, , ,  
, ,  
( : 16- 17, 20)

**17.**

, , ,  
, , ,  
, , ( :  
18- 20)

**18.**

, :  
(a) ,  
.

( ) , ,

( ) , , ,

( ) . ( ∴ 21- 22) ,

**19.**

, , ,

(a) , .

( ) , , , ,

( ) . ( ∴ 23- 25)

**20.**

, , , ,

( ) ,

( ) .

( ) , .

( ) . ( ∴ 26- 27, 29- 31)



( )

( )

( )

( )

25.

( )

( )

( )

\*\*\*

( : 2)

1. 1

•

•

•

•

•

•

.

,

1 ,

,

,

,

1 .

,

( ∴

4)

2.

,

,

,

:

•

;

•

;

•

;

•

.

3.

,

,

,

,

:

:

( )

(i)

,

;

(ii)

,

;

(iii)

,

;

(iv)

;

( )

,

.

( ∴ 9)

4.

,

:

.

;





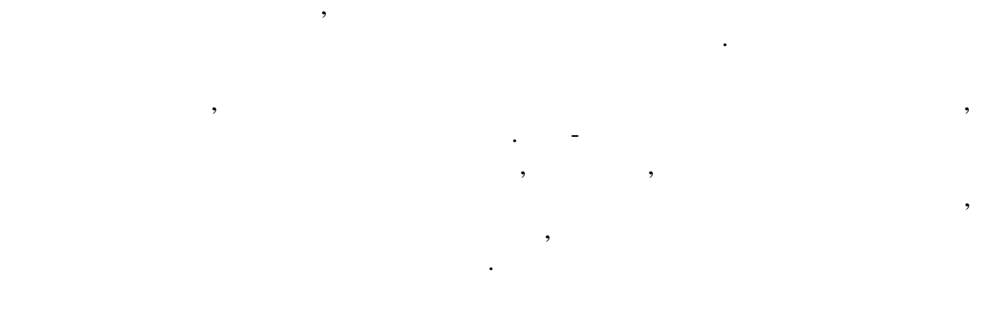
18

21 - 22.

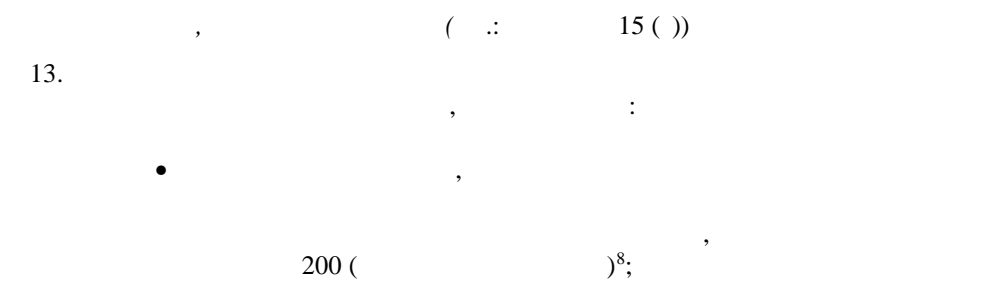
11.



12.



13.



8 200 "

---

" 15



• , ;  
 • ;  
 • ;  
 • , ;  
 • , ;  
 • , ;

14.

15.

•  
 •  
 • ,  
 • ,  
 •

( ∴ 16)

16. 1

17.

•

•

•

•

•

•

•

( ∴ 17)

18.

•

•

•

230

<sup>10</sup>.

19.

18,

( 15-17)

20.

•

•

( 18)

21.

•

•

22.

( 19 ( ) )

23. 700

11.

11 700 "

" 41.

24.

25.

22. 20-21

230

12.

( : 20)

26.

27.

( : 21)

28.

330<sup>14</sup>,

315<sup>13</sup>

240<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> 230 , 14-16

<sup>13</sup> 315 "

<sup>14</sup> 330 "

<sup>15</sup> 240 "

- 
- 
- 
- 

29. ( ∴ 20-21)

30. ( ∴ 20-21)

31. 21 28,

32. 1 ( ∴ 23)

33. 16

34.

35. ( ∴ 24 ( ))  
(a) ;  
( ) ,

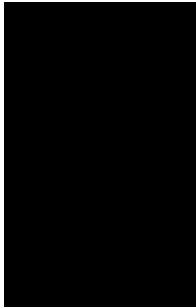
( 2009 .) , 15

---

.....	1
.....2-3	
.....	4
.....5	
.....	6
.....	7
.....	8-13
.....	14-16
.....	A1
.....	A2-A20
.....	A21-A24

:

---



( ) 230 „ 200 „ ”. ”
-------------------------------

1. ( )

2.

(a)

( )

3.

•

•

220.<sup>1</sup>

•

•

---

<sup>1</sup> 200 „ ”, 11.

<sup>2</sup> 220 “ ”, [15-17].



- -
- 1<sup>2</sup>
4. 15 2009 .
5. :
- (a) ;
- ( ) ,
6. :
- (a) —
- “ ”.
- ( ) —
- ( ) — ( ),
- (i) ;

---

<sup>2</sup> 1 “ , 32-33, 35-38 48. 220, 2.

- (ii) ;
- (iii) , ;
- (iv) ,

7. A1) . ( ∴ ) .

8. , , ,  
 , ( ∴ . A2-A5, A16-A17)  
 (a) , ; ( ∴ . A6-  
 A7)  
 ( ) ;  
 ( ) , ,  
 , ( ∴ . A8-A11)

9. , :  
 (a) ; ( ∴ . A12)  
 ( ) ,  
 ;  
 ( ) . ( ∴ . A13)

10. , , , ,

. ( : .A14)

11.

( : .A15)

12.

. ( : .A18-A19)

13.

(a)

( )

( )

:( : .A20)

14.

. ( : .A21-A22)

15.

. ( : .A23)

16.

13,

:( : .A24)

(a) ;  
( ) .

\*\*\*

( . : .7)

A1.

· ,  
, ,  
, .

( . : .8)

A2.

- ;
- , ;
- \* ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;
- ;

---

\* — misstatements,  
" " , )

A3.

- ;
  - ;
  - ;
  - ;
  - ;
  - ;
  - ( )
- ).

A4.

,

A5.

,

( ∴ .8(a))

A6.

,



315.<sup>3</sup>

( . : . 8( ))

A8.

:

•

315<sup>4</sup>).

(

•

(a),

;

( )

•

•

A9.

,

,

(

).

A10.

8

---

<sup>3</sup> 315 "

", 10

<sup>4</sup> 315, 4( ).

A11.

9)

A12.



• , ,

• , ,

( , ).

• , ,

( , ,  
1 30 ,  
12345 125- ).

• , ,

• , ,

• , ,

A13. 220 .5

, , .

, ,

, ( : .10 )  
A14. , ,

, .

---

<sup>5</sup> 220 , 17.

A15.

( ∴ .11)

A16.

( ∴ .8)

(

).

8

A17.

320,

A18.

( ∴ .12)

A19.

(a)

( )

);

).

( .: . 13)

A20.

220 ,<sup>10</sup>

( .: . 14-16)

A21.

1 ( )

.<sup>11</sup>

320 „

6

7

8

9

10

11

200,

22.

610 “

560 ”

”,

14.

220

16

1,

45.

A22.

<sup>12</sup>

•

•

•

•

A23.

1 ( )  
)

<sup>13</sup>

<sup>14</sup>

A24.

---

<sup>12</sup> 1, 5.  
<sup>13</sup> 1, 47.  
<sup>14</sup> 1, 61.

2009 ,, , 15 .

- 210 " " \_  
10-12
- 220 " " \_  
24-25
- 240 " " \_ 44-47
- 250 ,, " \_ 29
- 260 " " \_ 23
- 300 " " \_ 12
- 315 " " \_ 32
- 320 " " \_ 14
- 330 " " \_  
28-30
- 450 " " \_  
15
- 540 " " \_  
23
- 550 " " \_ 28

- 600 " - )" -  
( 50
- 610 „ ” - 13
-



,	40-42
,	43
.....	44-47



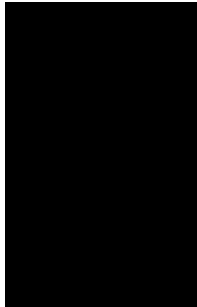
.....	A1-A6
.....	A7-A9
.....	A10-A11
.....	A12-A27
.....	A28-A32
.....	A33-A48
.....	A49-A53
.....	A54-A57
.....	A58-A59
.....	A60-A64
.....	A65-A67
1:	
2:	
3:	

---

( ) 240 “ ” 200 “ ”.
-------------------------------

REDRAFTED STANDARDS







9.

15 2009 .

10.

(a)

( )

( )

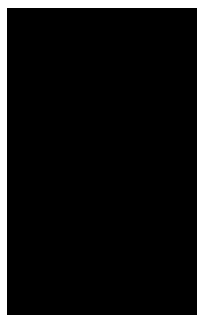
11.

(a)

( )

12.

200







( )

18.

19.

20.

21.

22.

23.

7 260 ,,,,  
13.







31.

32.

(a)

(i)

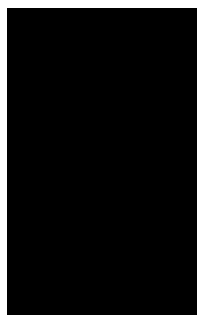
(ii)

(iii)

( : . A41-A44)

( )

(i)



(ii)

A45-A47)

33.

. ( ∴ .A48)

32).

34.

( ∴ .A49)

35.

. ( ∴ .A50)

36.

. ( ∴ .A51)

37. , , ( : .A52)

, , ( : .A53)

38. , , , , : ,

(a) , , ,

( ) , ; ,

( ) ; , :

(i) , ,

(ii) ; ,

( : .A54-A57)

39. , , , :

(a) , , ,

( ) ; ,

( ) ; ,





43.

. ( : .A65-A67)

44.

315 :<sup>11</sup>

(a)

( )

45.

330:<sup>12</sup>

(a)

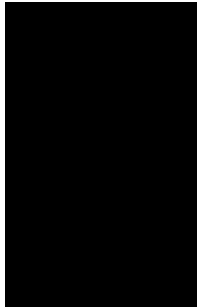
( )

46.

47.

<sup>11</sup> 230 ,, 315 , 32.

<sup>12</sup> 330 , 28.



\*\*\*

( : .3)

A1.

•

( , )  
—

•

•

A2.

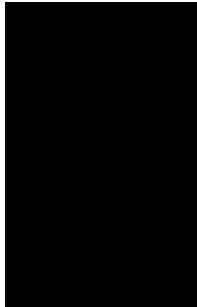


A3.

• , ( ) ;  
• ;  
• ;  
• ,

A4.

• ;  
• ;  
• ;  
• ;  
• ;  
• ;





A8.

A9.

.13

( .: .15)

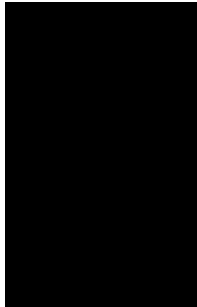
A10.

13 200, A47.

A11.

( .: .17(a))

A12.



A13.

( ∴ .17( ) )

A14.

( ∴ .18 )

A15.

A16.

•

•

•

•

•

•

A17.

( : .19)

A18. 315 610

14.

•

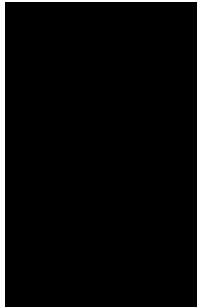
•

( : .20)

A19.

15

A20.



<sup>14</sup> 315, 23 610,, ”.  
<sup>15</sup> 260 ,, ”,  
A1-A8,





A25.

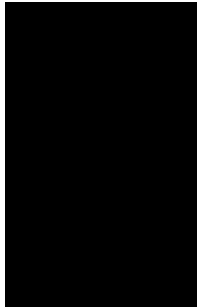
1.

- 
- 
- 

A26.

- 
- 
- 

A27.



A28.

( : .26)

A29.

A30.

A31.

( : .27)



A35.

( .: .29(c))

A36.

•

•

•

•

. 30)

A37.

•



A38.

A39.

A40.

A41.

A42.

A43.



•  
( ) ; ( )  
, ( )  
, ( )

•  
( ) ; ( )  
, ( ) ; ( )  
, ( ) ; ( )

•

A44.

32(a)(ii)

32(a)(iii)



( . : . 32(b))

A45.

A46.

A47.

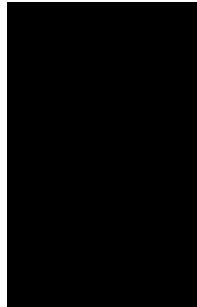
540 17

540 .

17

540 “

9.





( ∴ .34)

A50.

( ∴ .35-37)

A51.

A52.

A53.

450<sup>19</sup> 700<sup>20</sup>

( ∴ .38)

A54.

19 450 “  
20 700 “

A55.

A56.

A57.

A58.

580 22

( .: .39)

---

21

22

580 “

240

A59.

(a)

( )

( ∴ .40)

A60.

(

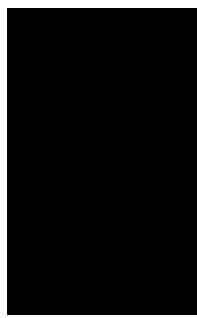
).

A61.

( ∴ .41)

260

23



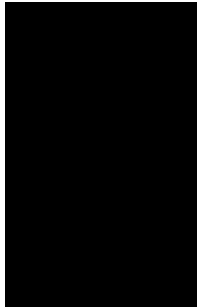


( ∴ .43)

A65.

A66.

A67.







•

;

•

;

•

,

.

•

,

:

,

(

)

,

,

;

•

,

(

);

•

;

•

,

.

,

,

,

-

:

•

;

•

(

,

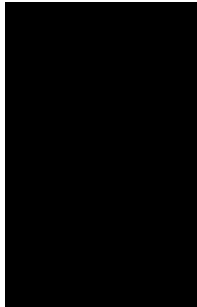
,

)

,

24,

24







- 
- 
- 
- 
- 
- 
-



•  
•  
•  
• )  
• ,  
•  
•  
• ,  
•  
• ,  
• /  
• ,  
•  
• ,  
• ,  
•







• , , ,  
- , -  
• , , ,  
• , , ,  
• , ( ) ,  
• ( , )  
• , , ,  
• , ,  
• , ,

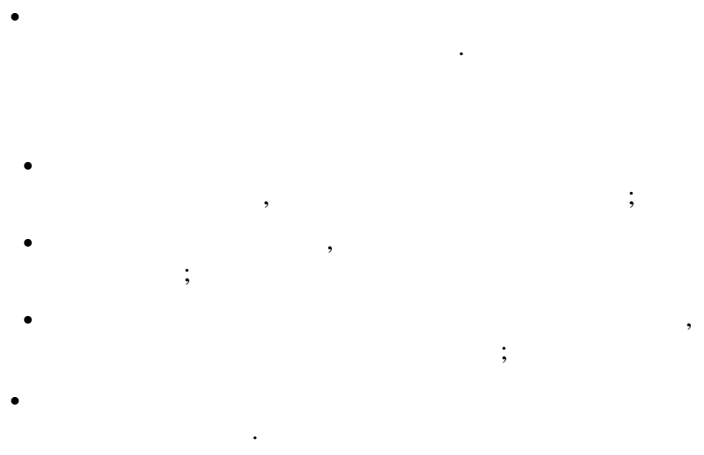












( 15 2009 ) ,

---

.....	1
.....	2
.....	3-8
.....	9
.....	10
.....	11
.....	12-17
.....	18-21
.....	14-18
.....	29
.....	1- 6
.....	7- 12

..... 13- 18

..... 19- 20

..... 21

( )250 „	„
200 „	„



1. ( )

2.

( . 1 - 6)

3.

4.

\*

5.

1.

2.

- :

•

\* \_\_\_\_\_

- misstatements,

<sup>1</sup> 200 „

<sup>2</sup> 200, 51.

”, 5.

6.

( )

13);

( )

(

);

( . 14).

7.

6( ),

6( ),

( . 14).

8.

200<sup>3</sup>,

9.

15 2009 .

10.

:

( )

( )

( )

---

<sup>3</sup> 200, 15.

11.

“ ” -  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ) ( ,  
 ,

12.

315<sup>4</sup>,  
 :  
 ( ) , ;  
 ( ) . ( . 7).

13.

.( . 8).

14.

- ,  
 ,  
 :  
 ( ) , ,  
 , ;

---

<sup>4</sup> 315 „

( ) , ( . 9- 10).

15. , ,

16. , ,

17. , ,

18. , ,

12) ( .

17. , ,

12-16.

18. , ,

18. , ( . 13):

( ) ;

( ) ( . 14)

19. , ,

15- 16) , ( .

20.

,

.

21.

,

. ( . 17- 18)

,

,

,

22.

,

,

,

,

,

,

,

,

5,

,

,

,

,

,

23.

,

22,

,

,

,

.

24.

,

,

,

,

,

-

,

,

,

,

-

,

,

.

,

",

25. , ,

, ,

26. , , 705<sup>6</sup>.  
, ,

,

, ,

705 .

27. ,

, ,

, ,

705 .

,

28. ,

,

,

,

,

,

,

. ( .

19- 20)

,

29.

,

,

,

,

,

---

<sup>6</sup> 705 "  
8.

,

",

7-



7. ( . 21) ,

---

<sup>7</sup> 230 „ ”, 8-11 6.



- 
- " " ;
- " " ;
- " " ;

3.

4.

5.

6.

---

<sup>8</sup> 700 "

<sup>9</sup> 800 "

700<sup>8</sup>

800<sup>9</sup>

38.

7.

- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;

8.

- ( , 6( ) ,
- ;
  - , ;
  - ;
  - / .
- ( , / ),  
( , ) .

,

,

6( ).

( . 14)

9.

( ' 6( )).

,

10.

, 14,

( . 15)

11.

,





17.

21,

18.

“11.

“ ( ) ( )

28)

---

<sup>11</sup> 706 „

”, 8.







( 15 2009 .)1 2 ,

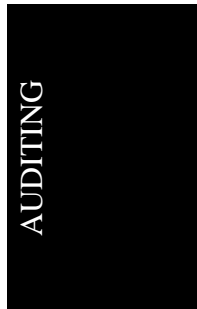
**Въведение**

.....	1-3
.....	4-7
.....	8
.....	9
.....	10
.....	11-13
.....	14-17
.....	18-22
.....	23
.....	1- 8
.....	9- 27

---

1 610 ( )  
 , 15 2013 .  
 , 2012.

2 610 ( 2013 . )  
 , 15 2014 .  
 , 2013.



,

..... 28- 44

..... 45

1:  
( ) 1 ,  
,

2:

( ) 260 ”

,  
200 ”

”

1.

( )

2.

3.

265<sup>3</sup>

( . 1).

. ( .: . 28- 31)

AUDITING

<sup>3</sup> 265 „

4.

( )

( )

( )

5.

6.

7.

8.

15 2009 .

9.

( )

( )

( )

( )

1- 4)

10.

( )

( ) ( )

- ( )

)

( ) - ( )

11.

4)

12.

( : . A5-A7)

13.

( )

( : . A8)

16( ).



14. ( ) ; ( ) ; ( ) ; ( : . 9- 10)
15. 15) . ( : . 11-
16. .A16) ; ( : ; ( : . A17) ; ( : . 18) ; ( : . 19)
- (i)
- (ii)

( ) , , , , ,  
 . ( : . 20)

17.

21- 23) , : ( : .

( ) , , , , ,  
 ;

( ) (i) , , , , ,  
 , , , , ,  
 , , , , ,  
 ;

(ii) , .

18.

, , , , ,  
 . ( : . 28- 36)

19.

, , , , ,  
 .

20. . ( .: . 37- 39)

17.

21. . ( .: . 40- 41)

22.

. ( .: . 42- 44)

23.

<sup>4</sup>( .: . A45)

\*\*\*

---

\* - misstatements,

" "

<sup>4</sup> 230,, " .8-11 . 6.



A3.

( ),  
( ) ( ),  
( ) ( ),

315<sup>6</sup>.

( ) ( ),

A4.

600

( ) ( ),<sup>7</sup>

( . . . . . ),

12)

A5.

- 
- 

<sup>6</sup> 315 “

<sup>7</sup> 600 „ — ”, 46-49. (

A6.

A7.

8.

14)

A9.

A10.

( )

A11.

:  
 ( ) , , -  
 , , ;  
 ( ) -

A12.

, ,  
 , ,  
 , ,  
 , ,  
 , ,

A13.

, , :  
 •  
 ,  
 •  
 •  
 8

A14.

, ,  
 :  
 • ” ” ,  
 -  
 ,  
 ” ” ,  
 9

---

<sup>8</sup> 320 „ ”.  
<sup>9</sup> 610 ( 2013 .), 20 31  
 260



- 
- 
- ( ) ( )
- 
- 
- 
- 
- 
- 

•

( )

•

•

15.

( ∴ .16)

A16.

16( ))

A17.

2

18.

( ∴ .16( ))

•

•

•

•

•

•

,10

<sup>10</sup>

705 "

".

( ∴ . 16( ) (i) )

19.

- 
- 
- 

( ∴ . 16( ) )

20.

( ∴ . 17 )

21.

22.

( )

( )

<sup>11</sup> 200 „

”, 14.

17( ),

23.

( ∴ .3)

24.

25.

A26.

A27.

( )

( )

( )

A28.

( : .18)

A29.

•

•

• ( )

•

A30.

48).

A31.

A32.

33.

34.

( )

( )

( )

A35.

•

•

•

A36.

( ∴ . 19-20)

A37.

19 20,

A38.

( ∴

)

- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 

A39.

( ∴ . 21)

A40.



A41.

265.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> 265 „

A42.

A43.

4,

315

<sup>13</sup>

A44.

( )

( )

( : .23)

A45.

---

<sup>13</sup>

315,

70.



1 ,

1<sup>14</sup> , 15

2009 .,

• 1 ,, , ” – 30( )

• 240 ,, ” – 21, 38( ) (i) 40-42

• 250 ,, ” – 14,19 22-24].

• 265 ,, ” – 9. ,

• 450 " 12-13 , ” –

• 505 ,, ” – 9

• 510 ,, 7 – ” –

• 550 ,, ” – 27

• 560 ,, 14( ) 17 ” – 7( )-( ), 9, 10( ), 13( ),

• 570 ,, ” – 23

• 600 ,, ( ”, 49.

---

<sup>14</sup> 1 ,, ,  
”.

- 705 " " – 12, 14, 19( ) 28 ,
- 706 " " – 9
- 710 „ ” – 18
- 720 „ ” – 10, 13 16

, , :

16( )

17,

•

,

,

,

.

,

,

,

.

•

,

,

,

.

:

;

.

•

(

,

,

).

•

.

,

•

,

540,<sup>15</sup>

,

:

,

,

○

.

○

,

.

<sup>15</sup>

540 „

”.

- 
- 
- 

•

(

).

•

•

•

•

•





，  
( 2009 .) ， 15



.....	1-3
.....4	
.....5	
.....6	
.....7-11	
.....A1-A4	
.....A5-A11	
....A12-A30	

<p>( )265,, ”</p> <p>，</p> <p>200 ,,</p> <p>”.</p>
--

1. ( )

, 1, ,

315 330.<sup>2</sup> 260<sup>3</sup>

2. ,

, \*4 ,

, .

, .

,

.

---

1 315 “

”, 4 12.

2 330 “

”

3 260 “

”

\* — — misstatements,

, ,

, , “ ”,

4 315, 12. A60-A65 )

,



8.

,  
,  
, ( : A5-A11 ) ,

9.

,  
,  
, ( :  
A12-A18, A27)

10.

: ( : A19, A27)

(a)

,  
,  
,  
; ( :  
A14, A20-A21)

( )

,  
,  
, ( : A22-  
A26)

11.

:

(a)

; ( : A28)

( )

,  
,  
, ( : A29-A30)

(i)

;

(ii)

,  
,  
,

;

(iii)

\*\*\*

( : 7)

A1.

( . A20).

A2.

( ) ;

A3.

A4.

8)

A5.

A6.

•

•

•

•

•

•

:

○

). (

○

○

○

○

○

( )

•

•

A7.

:

•

:

○

○

○

• ,  
 • ,  
 • ,  
 • ( , )  
 • ,  
 • - ,  
 • .

A8.

,  
 .<sup>5</sup> ,  
 ,  
 .  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,

A9.

( )  
 ( , ) ,

---

<sup>5</sup> 315, A66.



A10.

A11.

A12.

A13.

( : 9)

260

6

A14.

A15.

---

<sup>7</sup> 230 “ ”, 14.  
<sup>8</sup> 230, A21.

A16.

9

A17.

A18.

( : :

10)

A19.

( : : ),

( : : 10(a)

A20.

A21. 250

240

.10

---

<sup>9</sup> 250 “

”, 22-28.

<sup>10</sup> 240 “  
41.

”;

( : 10( ))

A22.

A23.

A24.

A25.

A26. 260

10)

A27.

( ∴ 11)

A28.

---

<sup>11</sup> 260, 9.

A29.

•

•

A30.

( 2009 .)1 2 ' 15

---

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7-11
.....	12
.....	13
.....	A1-A3
.....	A4

---

1 610 ( )  
 , , 15 2013 .  
 2012.

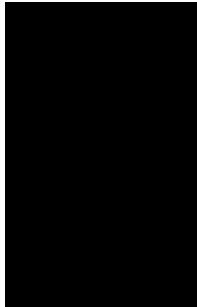
2 610 ( 2013 . )  
 , , 15 2014 .  
 2013.



..... A5-A7  
..... A8-A15  
..... A16-A19  
..... A20  
:

---

.....	( ) 300 “	200
“	”	”



1. ( )  
:  
:  
,

2. , : ( . . 1-3)

- ;
- ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;

3. 15 2009 . ,

4. ,

5. , , ,  
.( : . A4)

6. :  
(a) , 220,  
;<sup>1</sup>

(b) 220;<sup>2</sup>

(c) 210.<sup>3</sup> ( : . A5-A7)

7. , ,

8. :

(a) ;

( )

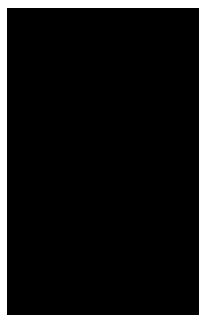
( ) ;

( ) ;

( ) ;

---

1 220 “ ”, 12-13.  
2 220, 9-11.  
3 210 “ ”, 9-13.



- ( ) ,
- ( .: .A8-A11) ,
9. , :
- (a) ,
- 315 .<sup>1</sup> ,
- ( ) ,
- 330 .<sup>2</sup> ,
- ( ) , .( .:
- .A12)
10. .( .:
- .A13)
11. ,
- .( .: .A14-A15)
12. ;<sup>3</sup>
- (a) ;
- (b) ;
- (c) ,
- .( .: .A16-A19)
13. :

---

1 315 “

2 330 “ ”

3 230 ,, ”, 8-11 6

300



• ;  
 • .  
 A3. ( ,  
 ). ,  
 , ,

( : .5)  
 A4. ( ) ,  
 .5

( : .6)  
 A5. 5, ,  
 ,

A6. ,  
 : ,  
 • ;

---

<sup>5</sup> 315, 10  
 . 240 “ ”  
 15  
 ,  
 .  
 300

A7.

A8.



( ) ,

A9.

A10.

, ,

, ,

A11.

, ( ), ( ) .

;

, ,

, - ,

, 8.

( : .9)

A12.

, ,

.

, ,

, .



( ) ,



( 2010 )

A13.

A14.

- 
- 
- 

- 

220

A15.

---

<sup>6</sup> 220, 15-17.

( .: .12)

A16.

A17.

A18.

A19.

A11,

( . A17),















( )

( , 15  
2013 .)



.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5-10
.....	,
.....	11-24
.....	25-31
.....	32
.....	A1-A23
.....	,
.....	A24-A117
.....	A118-A14
.....	A144-A147



- 1:
- 2: ,



( ) 315 ( )

200

315 ( )

1. ( )

, ,  
.

2. 15 2013 .

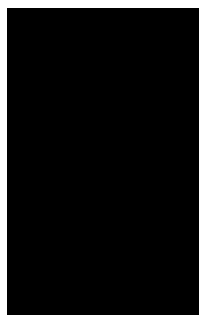
3. , ,  
, ,  
, ,  
.

4. - :

( ) - , ,

( ) - , ; ,

( ) ; - , ,



“ ”  
；  
( ) —  
,  
,  
,  
,  
,  
；  
( ) —  
,  
.

5.

.( . A1-A5)  
,

6.

( ) , ) “ ” ( , , ,  
；  
( . A6-A13 ) ,

( ) ; ( . A14-A17)

( ) . ( . A18)

7.

8.

9.

10. A19-A20)

10.

A21-A23)

11.

( )

A24-A29)

( )

(i)

(ii)

(iii)

(iv)

( )

A30-A34)



( )  
( )  
( )

;

;

. ( . A87)

16.

"

( -  
"),

17.

"

"

,

,

. ( . A88)

18.

,

,

( )

,

,

:

,

;

( )

,

( ),

,

,

,

,

,

;

( )

,

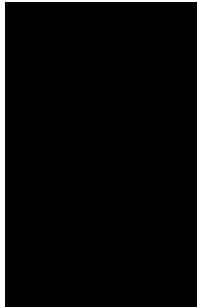
,

,

,

;

315 ( )







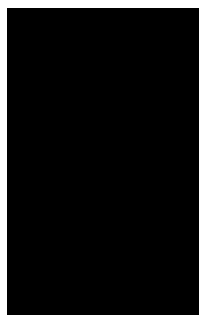
23. . ( . A106-A108)  
”<sup>1</sup>

”  
A109-A116) . ( .

24. ,  
, . ( . A117)

25. :  
( ) ; ( . A118-A121)  
( )  
A122-A126) , ( .

26. :  
( )  
A127-A128)  
( )  
( )  
A129-A131)  
; ( .



---

<sup>1</sup> 610 ( )  
” ” ””



A140-A142)

. ( .

31.

. ,

,

,

,

. ( . A143)

32.

:<sup>2</sup>

( )

10,

,

;

( )

11

,

,

14-24;

,

,

;

;

( )

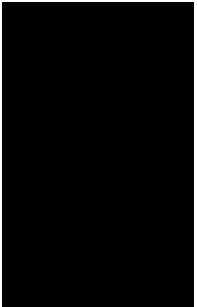
25;

,

( )

,

27-30. ( . A144-A147)



\*\*\*

<sup>2</sup>

230

8-11 A6

315 ( )

( . 5)

A1.

" , ) , ( -

, ;

• ;

• 320;<sup>3</sup>

• ;

• ;

• , ,

• , ,

• ;

• ;

• ;

• ,

• ;

• ;

• ;

A2.

, ,

, ,

, ,

.

---

<sup>3</sup> 320

A3.

A4.

240

A5.

( 11 - 24)

6,

•

•

”

”

( 6(a)

A6.

”

”

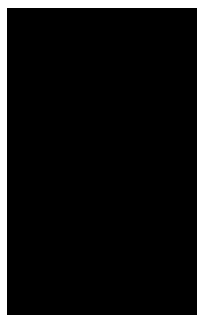
<sup>4</sup>

240

12-24

315 (

)





A8.

, , , ,  
.

A9.

, ” ”  
” ”  
,  
,

” ”  
, ,  
, ,  
,  
,  
” ”  
” ”

6

, ” ”  
, ” ”  
, ,

A10.

, , ,  
, , ,  
” ” ”  
, ” ”  
, ,  
, ,  
” ” ”



---

<sup>6</sup>













A27. 250

<sup>10</sup>

A28.

A29.

11( )

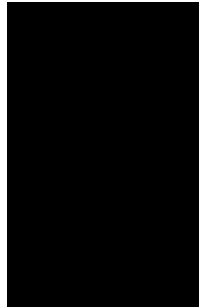
A30.

550<sup>11</sup>

A31.

---

<sup>10</sup> 250  
 , 12  
<sup>11</sup> 550



•

, :

,

,

,

;

(

,

,

);

,

,

;

;

,

,

;

(

,

,

);

,

;

,

,

:

•

;

;

;

,

,

•

,

:

,

;

,



A34.

11( )

A35.

- 
- 
- 
- 

( . 11( )

A36.

A37.

315 ( )







A117),

•

, ( ).

•

, ,  
,

A45.

, :

•

)

(

•

•

,

.

•

•

A46.

,

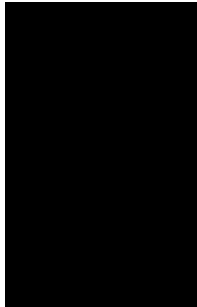
,

A47.

,

(

).



A48.

A49.

A50.

- 
- 
- 
- 

A51.

- 
- 
-

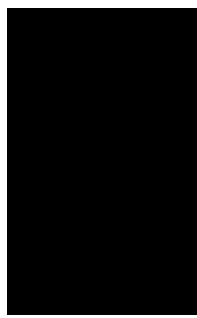
A52.

A53.

A54.

A55.

A56.



A57.

A58.

- ( ) ;
- ( ) ;
- ( ) ,
- ( ) ;
- ( ) ;
- ( ) .

A59.

1 A76-A117 - .

A60.

315 ( )

A61.

•

•

A62.

•

•





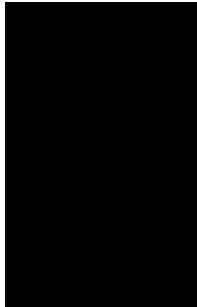


A65.

A66.

A67.

A68.





A72.

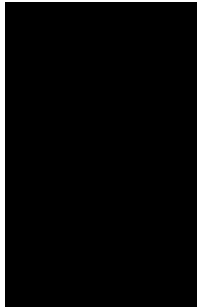
A73.

A74.

A75.

( . 13)

- 
- 
- 
- 



( . A62), ,

330.<sup>13</sup>

A76.

( . 14)

A77.

( )

( )

( )

•

•

•

•

---

<sup>13</sup> 330

( ) , :

• ;

• ;

• ;

( ) - ,

( ) -

( )

( ) -

, , , , ,

, , , , ,

A78.

, . ,

, , , ,

, , , ,

A79.

, ” ” ,

, , , ,

, ” ” .







A88.

( . 17)

A89.

( . 18)

•

( )

•

•

•

•

•

315 ( )

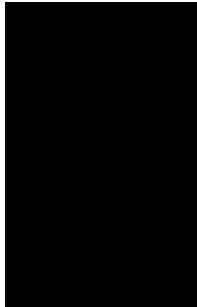


A90.

A91.

A92.

- 
- 
- 



A93.

A94.

A95.

A96.

315 ( )

A97.

- 
- 
- 
- 
- 

30;

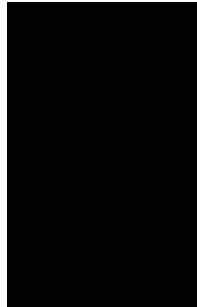
A98.

A99.

A100.

A101.

29



A102.

A103.

A104.

- 
- 
- 
- 
- 

A105.

315 ( )

A63 -

IT ( . 21)

22)  
A106.

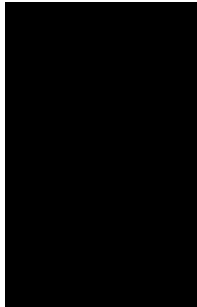
A107.

A108.

” ” ( . 23)  
A109.

6(a)

315 ( )



A110.

” ”  
”

A111.

” ”  
” ”  
” ”  
” ”

A112.

6( )

” ”  
” ”  
” ”  
” ”  
” ”  
” ”

A113.

” ”  
” ”  
” ”

A114.

A115.

A116.

A117.

“ ”  
“ ”  
“ ”

“ ”  
“ ”

610 ( ).  
- 610 ( ),  
“ ”  
“ ”

“ ”  
“ ”  
“ ”  
200  
“ ”

( . 24)  
315 ( )



( . 25(a)  
A118.

A119.

A120.

315 ( )



A121. 705<sup>15</sup>

( . 25( ))  
A122.

A123.

A124.

( )

---

<sup>15</sup> 705

315 ( )

- (i) — , ;
  - (ii) — , ;
  - (iii) — , ;
  - (iv) — ;
  - (v) — .
- ( ) :
- (i) — , ;
  - (ii) — , ;
  - (iii) — , ;
  - (iv) — , ;
- ( ) :
- (i) — , ;
  - (ii) — , ;
  - (iii) — ;
  - (iv) — .

A125.

A126.

A124,

26(a))

A127.

A128.

2

26( ))

A129.



A134.

•

•

A135. 330

A136. 240

A137.

•

•

•

A138.

---

<sup>16</sup> 330, 15 21  
<sup>17</sup> 240, 25-27

( ),

A139.

<sup>18</sup>

30)

A140.

A141.

A142.

330.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> 265

A7

<sup>19</sup> 330, 8

315 ( )

( . 31)

A143.

330

( . 32)

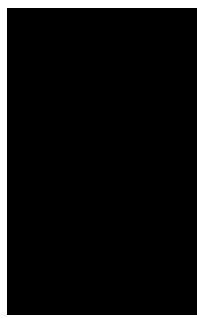
A144.

32,

<sup>20</sup>

<sup>21</sup>

A145.



A146.

230,

<sup>20</sup>

300

7 9

<sup>21</sup>

330,

28

315 ( )

A147.



( . 4( ), 14-24, A76-A117)

1.

A76-A117,

4( ), 14-24

2.

( )

( )

( )



( )

( )

( )

( )

3.

,  
,  
,  
,

,  
,

,

4.

,  
,

,  
,

,  
,

,

,

- :

•

,

,

•

,

,

•

,

,

,

•

,

,

•

,

,

,

•

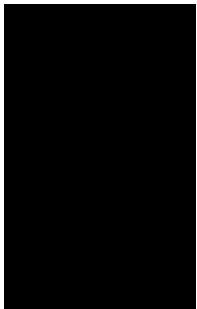
,

,

,

,

,





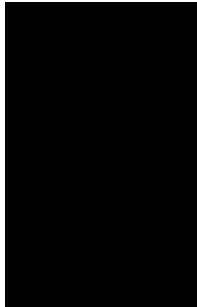


10.

11.

12.

13.









( 2009 .) , 15

---

.....	1
.....	2-6
.....	7
.....8	
.....	9
.....	10-11
.....	12-13
..... 14	
.....	1
.....	2- 12
..... 13	

( ) 320 ,,
200 ,,
”

1. ( )

. 450<sup>1</sup>

2.

- , , :
- ;
- ? , ;

3.

4.

---

<sup>1</sup> 450 "

<sup>2</sup> , "

2001 .. , " ,



9.

,

-

,

-

,

10.

,

.

,

,

-

,

,

,

,

,

,

11.

.( .

2- 11)

,

.( .

12)

12.

( ,

,

,

)

,

13.

( ,

,

).( .

13)

-

,

( ,

,

,

,

)

,

,

.

14.

( )

( )

( )

( )

12-13).

:<sup>4</sup>

( . 10);

( . 10);

11);

( .  
( ) - ( )

( .

\*\*\*

( . 5)

1.

5.

6.

7.

( )

( )

( )

10

11.

4

230 „

5

200 "

6

200 ,

7

200 ,

8

315 "

9

330 "

10

450 .

11

700 "

17.

13( ).

8-11

6.

11.

".

".

".

10)

( .

2.

( ,

)

( . 10)

3.

•

•

•

•

•

4.

5. , , , .

), ( , , , , .

6. , , , , .

7. , , , , .

8. , , , , .

9. , , , , .

10. , , , , .

11. , , , , .



10. ( . 10)

11. ( , )

- ( , ) ;
- ( , ) ;
- ( , ) ;

12. ( . 11)

( , )





( 2009 . ) , 15

---

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5
.....*	
.....	6-23
.....	24
.....	25-27
.....	28-30
.....	1- 3
.....	4- 58
.....	59
.....	60- 62

\* - misstatements,

( . " ' " , )

.....

”	( ) 330 „	200 „
	”	.

AUDITING

1. ( )  
315<sup>1</sup> , .

2. 15 2009 . ,

3. ,  
.

4. - : ,

(a) - ,

(i) ( ,  
);

(ii) - ,

, ,

5. , .  
( : . 1- 3)

---

<sup>1</sup> 315 „

”.

6.

7.

( )

(i)

(ii)

( )

19)

8.

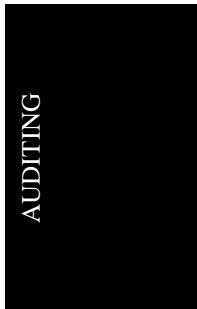
( )

); ( : .A9-A18)

( : .

(..

);



( )

.( : . 20- 24)

9.

- , -  
,  
,  
( : . 25)

10.

( )

, :  
(i) ,  
(ii) , .  
(iii) 26- 29) .( : .

( )

( , ) ,  
,  
( : . 30- 31)

11.

, ,  
12 15 - ,  
( : .A32)

12.

( )

, ;  
( ) ,  
( : . 33- 34)





15.

16.

17.

( )

( )

( )

18.

19.

20.

( )

( )

( : . 52)

21.

53)

22.

( )

( )

23.

24.

( : . 59)

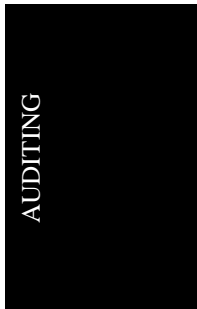
25.

( : . 60- 61)

26.

( : . 62)

27.



28.

:2

( )

( )

( )

63)

29.

30.

\*\*\*

( : .5)

1.

•

•

•

2

230,,

”,

8-11

6

A2.

A3.

A4.

( )

,  
,

,

;

( )

,  
,

18, ,

,

A5.

(... )

(... , , )

, , )

-

A6.

, , ,

A7.

( ),

, ,

A8.

, ,

,

( : .7( )

A9.

, , ,

A10.

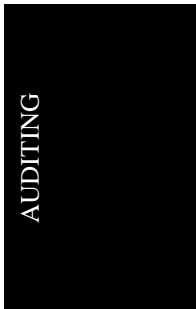
8( ).

A11.

(

).

12.



A13.

- 
- 
- 

A14.

- 
- 
- 
- 

A15.





A21.

22.

23.

24.

3

8( )

( : .9)

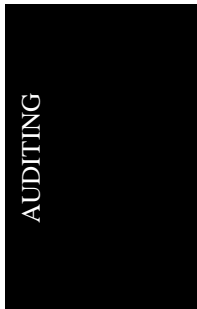
25. -

10( )

26.

27.

3 315, 30.



28.

-  
 ,  
 .  
 ,  
 ,  
 :  
 •  
 .  
 •  
 ,  
 •  
 •  
 ,  
 •  
 ,  
 .  
 530 <sup>4</sup>

29.

,  
 .  
 ( , )  
 ,  
 ( , )  
 ,  
 ;  
 •  
 ;  
 •  
 ;  
 •  
 .

---

<sup>4</sup> 530 „ ”.

A30.

( : .10( ))

A31.

)

”

”

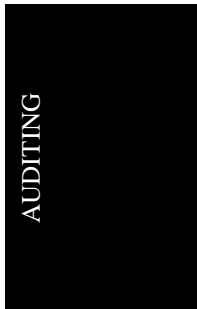
(

A32.

( : .11)

A33.

( : .12)



A34.

A35.

A36.

37. ( : .14( ))

38. 14( )

A39.

( : .16-17)



A40. ,

A41.

A42.

18

( : .18)

A43.

•

•

•

A44.

520<sup>5</sup>

<sup>5</sup> 520 „ ”.



A45.

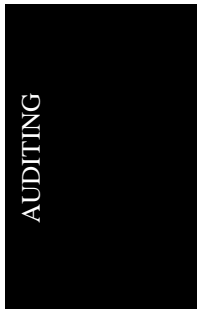
A46.

A47.

500.<sup>6</sup>

( : .19)

48.



6 500 "

", 10.



• — , :

○ ;

○ , ;

○ , ;

○ ;

○ ;

○ ,

• , —

....

( ∴ .20( ) )  
A52.

A53. 21

( ∴ .21)



A54.

( : .22-23)

A55.

( : .22)

( )

( )

( )



( )

A58.

( ∴ .23)

A59.

( ∴ .24)

A60.

( ∴ .25-27)

315

7

A61.

A62.

•

•

•

•

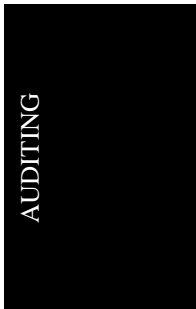
•

•

•

( : .28)

A63.



7 315, 31.





1 2 , .....A40 -  
, .....A41  
.....A42-A44 -

---

( ) 402 „ „ ,  
, 200 „  
”.





(a)

( )

( )

( )

( )

( )

4.

5.

6. 15 2009 .

7. (a) ; ;  
( )

8. (a) 1)- ;  
(i) ; ; ; ;

(ii)

( )

(i)

(ii)

a.

( )

( )

( )

( )

( )

( )

9.

315,<sup>3</sup>

;( . A1-A2)

( )

;( . A3-A5)

( )

;( . A6)

( )

( . A7)

<sup>3</sup> 315, 11.

- ( ) -
10. ( . A8-A11) ,  
 , 315,<sup>4</sup> -
11. ( .  
 A12-A14) - ,
12. - ,
- (a) : ( . A15-A20) 1 2, ;
- ( ) - ,
- ( ) ;
- ( ) , ;
- ( ) ,
13. 1 2 - 1

---

<sup>4</sup> 315, 12.







( )

18.

1 2,

1 2,

A40)

19.

( . A41)

20.

705<sup>5</sup>,

<sup>5</sup>

705, “

6.

”;

21.

( . A42)

A43)

22.

( . A44)

\*\*\*

A1.

( . 9)

- 
- 
- 
- 
- 
-



6  
( . 9( ))

A6.

A7.

( . 9( ))

---

<sup>6</sup> 200, “

”, 4 A2-A3.



( )

( )

A10.

A11.

( . 10)

A12.



A13.

A14.

$315^7$

9 10

( 12)

A15.

12

- 
- 
- 
- 
- 
- 

A16.

1 2 ( ) 1)

( 2).

3402<sup>8</sup> ( )

(

A B).

A17.

1

2

---

<sup>8</sup> 3402, “ ”.

A18.

A19.

A20.

---

<sup>9</sup> 600, 2, : “

( . . . 13-14)  
A21.

*1*      *2*

A22.

*1*      *2,*

(a)

;

( )

( )

( )

A23.

•

•

•

15)

A24.

( , , ) .

A25.

A26.

(a)

( )

( )

( )





A29. ( . 16)  $330^{10}$

(a) : ( .e.,

);

A30. 2,

2,

A31.

2 ( . , 17)

2

(a)

()

()

A32.

2,

2,

2

2,

;

A33.

, ,  
, - ,  
, , ,  
, ,  
, .  
, -  
, ,  
, 2, ,  
, ,  
, ,  
, : ,  
• ;  
• , , ,  
, , ,  
; ,  
• , ;  
• ;  
• , -  
• ;  
•

A34.

A35.

, - ,  
, - ,  
, ,  
- ,

A36.

A37.

A38.

2

A39.

---

<sup>11</sup> 265, “ ”, 9-10.

<sup>12</sup> 265, 10.

A40.

( 1 2, 18)

2.

2

1

9

( . 19)  
A41.

19,

20)

A42.

( .

:

•

;

•

;

•

( . 21-22)

A43.

A44.





( 2009 . ) , 15

---

.....	1
.....	2
.....3	
.....	4
.....	5
.... 6-7	
.....	8-9
.....	10-13
.....	14
.....	15
.....	1
.....	2- 3
4- 6	
.....	7- 10
.....	11- 23
.....	24
.....	25

---

\* - misstatements,  
 " , " , . ( . )

;

200 ” ( ) 450 ” ,  
” .



( )

5.

2- 3)

6.

( )

( . 4)  
( )

7.

320 . ( . 5)

.( . 6)

8.

9)  
9.

.( . 3.  
7-

.( . 10)



;

( ) , ( 5);  
 ( ) , ( 5, 8 12);  
 ( ) , ( 11)

\*\*\*

1. ( . 4 ( ) )  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) , ;  
 ( ) , ,  
 .  
 240<sup>6</sup>.

2. ( . 5 )  
 , ,  
 " " " " " "  
 " " ( - ) 320 .  
 , ,

3. , ,  
 , ,

---

<sup>6</sup> 240 " "  
 1- 6 "

- 
- 
- 

530<sup>7</sup>.

4.

6-7)

( .

5.

320 ,

6.

8.

( . 8-9)

---

<sup>7</sup> 530 " , 14-15  
<sup>8</sup> 530 , 5 ( )



7.

8.

9.

10. 700

11.

320

12. 320, 320

( . 10-11)

,

)

( )<sup>10</sup>.

320 ( . 10 ), -  
( ),

13.

14.

15.

11.

16.

- 
- 
- 

- 
- 

- 

(

- 

- 

- 

- 

- 

"

"),

720<sup>12</sup>

17. 240<sup>13</sup>

18.

19.

20.

21.

( ) ( )  
( ) ( ) ( )

( ) ( )  
( ) ,

---

<sup>12</sup> 720 "  
<sup>13</sup> 240 , 35 "





( 15 2009 ) ,

---

.....	1-2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6
..... .. 7-9	10
.....	11
.....	1- 25
.....	26- 51
.....	52- 56
.....	57

<p>( ) 500 ”</p> <p>200 ”</p> <p>”.</p>
---





( )

—  
, ;  
, ;

( )

( ) —  
, ;

( )

—  
, ;

( )

—  
, ;

( )

( ) —  
, ;

**6.**

,  
, ( ∴ 1- 25)

**7.**

,  
, ( ∴ 26- 33)

**8.**

,  
,

34- 36)

( ) ; ( ∴ 37- 43)

( ) ; ( ∴ 44- 47)

( ) . ( ∴ 48)

**9.** , , : ,

( ) ; ( ∴ 49- 50)

( ) . ( ∴ 51)

**10.** , , . ( ∴ 52- 56)

**11.** : ( ) , , ; , ( ) , , ,

57) , , . ( ∴



1.

,  
 ,  
 ( , , )  
 ,  
 )<sup>6</sup>

2.

,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 ( , )  
 ,  
 ,

3.

200<sup>7</sup>,  
 ,  
 ( , , )  
 ,  
 )

4.

. e .

---

<sup>6</sup> 315, 9  
<sup>7</sup> 200, 5

5. ( - ) , ( ) .

6. 330 ;

7. 200

8. 8 .

9. 200

10. 200

11. 200

12. 200

13. 200

14. 200

15. 200

9.

( )

10.

315 330

( )

( )

(i)

(ii)

11.

14- 25 -

330

12.

13.

14.

15.

16.

17.

501

10



23.

24.

25.

26.

27.

580

12.

( ∴ 7)

1,



28.

29.

( ),

30.

31.

32. 520

13

33. 240

14

( ∴ 8)

34.

35.

8

8.

7

36.

8

•

•

•

<sup>14</sup> 240 "  
13

"

- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;

, 8( )) ( :)

37.

38.

- , ;
- , ;
- , ;





•

;

•

,

.

46.

,

,

.

,

,

-

:

•

,

;

•

;

•

,

,

,

47.

,

,

-

.

-

.

( ∴ 8( ) )

48.

,

:

•

,

;

•

,

;

•

,

,

.

,

( ∴

9( )-( )

,





- ( ) (100% );
- ( ) ;
- ( ) .

53.

100%

. 100%

•

•

•

100%

54.

•

55.

56.

530<sup>16</sup>.

57.

( ∴ 11)

230

17.

---

<sup>16</sup> 530 " "  
<sup>17</sup> 230 " ", 11



( 15 2009 ) ,

---

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4-8
.....	9-12
.....	13
.....	1- 16
.....	17- 25
.....	26- 27

( ) 501 ,,	-
200 ,,	”

1. ( )

,  
330<sup>1</sup>, 500<sup>2</sup>  
,

2. 15 2009 .

3.  
:  
( ) ;  
( ) ,  
( ) ;  
( ) .

4. ,

:  
( ) , : ( : 1- 3)  
(i) ; ( :  
4)  
(ii) ; ( : 5)

---

<sup>1</sup> 330 "  
<sup>2</sup> 500 "

- (iii) ; ( ∴ 6)
- (iv) ; ( ∴ 7- 8)
- ( )

5. , ,  
4 , ,

6. .( ∴ 9- 11)  
6. ,

7. ,

8. 14) 705<sup>3</sup>. ( ∴ 12-  
8. ,

( ) - ∴  
( ) ;( ∴ 15) ,

( ) .( ∴ 16) ,

9. ,

---

<sup>3</sup> 705 " , "

:( : 17- 19)

( )

( )

( )

**10.**

.( : 20)

.( : 21- 25)

**11.**

( )

( )

705 .

**12.**

---

\* - misstatements,

" , " )

13.

( : 26)

( )

:( : 27)

(i)

(ii)

( )

\*\*\*

4( )

1.

2.

•

•



3.

•

(

4-8

),

:

•

•

•

;

•

•

;

•

600<sup>4</sup>

•

620<sup>5</sup>

4(i))

4.

---

<sup>4</sup> 600 "

<sup>5</sup> 620 "

- , ,
- , , , , , ,
- , , , ,
- , ,

5. ( ∴ 4 ( ) (i) )

, , , , , ,

, , , , , ,

6. ( ∴ 4 ( ) (iii) )

( ) , , , , , ,

7. ( ∴ 4 ( ) (iv) )

, , , , , ,

8.

9.

10.

11.

( : 5)

330

6.

•

;

•

,

.

( ∴ 7)

12.

.

,

,

,

,

,

,

,

200<sup>7</sup>,

.

,

,

13.

,

-

.

,

,

,

,

,

,

14.

,

,

.

705

.

8

,

( ∴ 8( ))

<sup>7</sup> 200 "

<sup>8</sup> 705, 13

15. 505<sup>9</sup>

( ∴ 8( ) )

16.

•

•

•

•

( ∴ 9 )

17.

18.

9,

19.

---

<sup>9</sup> 505 " "

20.

( ∴ 9( ) )

21.

10-11)

( ∴ )

22.

23.

( )

( )

( )

24.

- 
- 
- 

25.

700<sup>11</sup>

26.

( ∴ 13)

27.

( ∴ 13( ))

---

<sup>11</sup> 700 "

- , ;
- , ;
- ;
- ;



( 15 2009 . ) ,

---

.....1

.....2-3

.....4

.....5

.....6

.....7

..... 8-9

10-14

.....15

.....16

..... 1- 7

..... 8- 10

..... 11- 22

..... 23

..... 24- 25

( ) 505 „  
200 „

”

”.

1. ( )

330<sup>1</sup> 500<sup>2</sup> 501<sup>3</sup>

2. 500 ,

, , 4. ,  
5:

- - , ;
- , - , ;
- - , ;

---

<sup>1</sup> 330 ,,  
<sup>2</sup> 500 ,, ”.  
<sup>3</sup> 501 ,, -  
<sup>4</sup> 500 , 5.  
<sup>5</sup> 500 , 31.

3.

, :

• 330

\*

,  
, , ,  
6. , 330 ,  
,

7.

• 330

, -  
8. ,  
- , . ,

330

9.

• 240

---

\* - misstatements,

,  
" , " , . ( .  
)

6 330, 5-6.  
7 330, 18-19.  
8 330, 7( ).  
9 330, 53.

10.

• 500

11.

4.

15 2009 .

5.

6.

( ) ”

” -

( ) ,

( ) ”

” -

( ) ”

” -

---

<sup>10</sup> 240 ”

37.

<sup>11</sup> 500 , 8.

( ) „ ” — ,  
( ) „ ” — , ,

7.

( ) ; ( . 1) ,  
( ) ; ( . 2)  
( ) , ,  
( ) ; ( . 3— 6)  
( ) , , ( . 7) ,

8.

( ) ; ( . 8)  
( ) , ,  
( ) 9) ; ( .  
( ) ,  
( . 10)







1.

“ ”

( . 7( ) )

2.

“ ”

( . 7( ) )

3.

“ ”

4.

- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;
- “ ” ;

( , ) ;

• “ ” ( , ) .

5.

，  
，  
。

。

（ ）

” ”  
，

6.

，

。

（ 7（ ）

7.

，

。

，  
，

。

（ 8（ ）

8.

，

。

，

，

。

，

，

。

8( ))  
9. 8( ),

315<sup>14</sup>.

240<sup>15</sup>.

10. ( . 8( ))

18- 19

8( )

11. 500 ( . 10)

16.

12.

---

<sup>14</sup> 315,,

<sup>15</sup> 240, 24.

<sup>16</sup> 500 31.

”, 31.

13.

( )

( )

( )

14. 500

17.

15.

12.

16.

( . 11)

17. , ,

, 315<sup>18</sup>.

240<sup>19</sup>.

( . 12)

18. , :

•

-

,

;

•

-

,

19.

.

.

,

315<sup>20</sup>.

, -  
, -

,

240<sup>21</sup>.

,

13)

( .

20.

,

,

.

, :

---

<sup>18</sup> 315 , 31.  
<sup>19</sup> 240, 24.  
<sup>20</sup> 315 , 31.  
<sup>21</sup> 240 , 24.

- , , , ( ) ;
- , , ( ) / , .

21. ( . 14)

240  
22.

22. , , .

23. ( . 15)

---

<sup>22</sup> 240 , 35.

( . 16)

24.

,  
:  
( ) ,  
,  
( ) , ;  
( ) ;  
( ) , .

25.

, ,  
,  
,  
330<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> 330 , 26-27.

( 15 2009 ) ,



.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5-9
.....	10-13
.....	1- 7
.....	8- 9

1:

<p>..... ( ) 510 ..</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	<p>200</p>
---	------------



1. ( )

710<sup>1</sup>. 300<sup>2</sup>

2. 15 2009 .

3.

( ) \* ;  
( ) , ,

4. - : ,  
( ) - , :  
(i) ;

<sup>1</sup> 710 "

<sup>2</sup> 300 "

\* - misstatements,

" , " ,  
( )

(ii)

( )

( )

5.

6.

1- 2)

( )

( )

( )

(i)

(ii)

(iii)

3- 7)

7.

450<sup>3</sup>.

8.

9.

315<sup>4</sup>.

10.

705<sup>5</sup>. ( . ' 8)

11.

---

<sup>3</sup>	450 "	,	"	8	12.
<sup>4</sup>	315 "				
<sup>5</sup>	705 "	,	"		

\*

)

( . ' ,

705 .

12.

( )

( )

705 .

13.

9)

705

710 . ( .

\*\*\*

1.

( . 6)

(

\*)

2.

\*6

( . 6( ))

3.

•

•

•

•

4.

5.

6.

“ (outsourcing),  
( )

( )

- 
- 
- 

7.

( . 10)

8. 705

( )

( )



**1:**

, 8( ), :

- 
- 
- 
- 

7.

,

.

[ ]

8

31 20X1 , 31 20 1 . ,

,

,

---

7

8

"

"

"

"



9

10

11

12

10

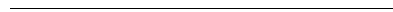
....."

:"

:"

"

:"



30 20 1 .

31 20 0 .

)  
( )

( " 20 1  
31

20 0 ., 31 20 1 . 31

---

:" . " 10,

, . " , ,

[ ].

[ ]

[ ]

[ ]

2:

, 8( ) :

- 
- 
- 
- 

13.

,

,

.

[ ]

14

31 20X1 , 31 20 1 .,

15

---

13

14

15



,  
 .  
 ,  
 .  
 30 20 1 .

.  
 31 20 0 .  
 ,  
 ,  
 .

,  
 ,  
 ( " ")  
 20 1 ., 31  
 .

, ( " ")  
 31 20 1 .

20 0 ., 31  
 31 20 1 .

[ ].

[ ]

[ ]

[ ]





( 2009 .) , 15



.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7
.....	1- 3
.....	4- 16
.....	17- 19
.....	20- 21

( ) 520 ,, 200 ,,	”
”.	

1. ( )  
(" ").

315<sup>1</sup> ,  
330  
;  
2.

2. 15 2009 .

3. :  
( ) ;  
( ) ,

4. " "  
" "  
3) . ( : 1-

---

<sup>1</sup> 315 " , 6( ).  
<sup>2</sup> 330 " , 6 18

5.

330<sup>3</sup>,

( ∴ 4- 5)  
( )

( ) , ; ( ∴ 6- 11)

( ) 12- 14) , ; ( ∴

( ) ; ( ∴ , 15)

( ) 7. ( ∴ 16)

6.

( ∴ 17- 19)

7.

( )

( )

( ∴ 20- 21)

\*\*\*

( ∴ 4)

1.

• ;  
• , ;  
• , -

2.

• ;  
• , ;  
• , ;

3.

, .  
• ,  
• ,

4.

( : 5)  
, ,  
, ,  
, ,  
•

5.

, ,  
, ,

6.

( ∴ 5 ( ) )

7.

8.

9.

10.

11.

12.

( ∴ 5( ) )

( )

( )

---

4 500 "

",

31

( )

( )

13.

500

14.

12( )- 12( )

330

15.

( ∴ 5( ) )

---

<sup>5</sup> 500, 10  
<sup>6</sup> 330, 22-23

• , :  
- ,  
• , -  
• ,

12- 13 - .

16. ( ∴ 5( ) )

, 7  
,  
, 330  
, - 8.  
, , 9.

17. ( ∴ , 6 )

, 6,

---

<sup>7</sup> 320, "  
<sup>8</sup> 330, 7( )  
<sup>9</sup> 330, 19



18.

315

19.

<sup>10</sup>.

6,

20.

( ∴ 7)

21.



( 15 2009 ) ,

.....	1-2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6-8
.....	9-11
..... *	12-13
.....	14
.....	15
.....	1- 3
.....	4- 13
.....	14- 16
.....	17
.....	18- 20
.....	21- 23

1:

---

\* - misstatements,

..... ,  
 , " , " ,  
 . ( . )

2: ,

3: ,

4:

( ) 530 „ ”  
200 „  
”.

1. ( ) ,

2. 500<sup>1</sup>,  
500 ,

3. 15 2009 .

4. , ,

5. - ,

( ) ,, - 100% ” (,, ”) - ,

( ) ,, ” - ,

---

<sup>1</sup> 500 ,, ”



3). ( .

( ) „ ” — ,

, ,

, .

,

6. ,

( . 4- 9). ,

7. , ( .

10- 11).

8. , ( .

12- 13).

9. , ,

. ,

10. ,

( . 14).

11. , ,

, ,

, ( . 15-

16).

12.







8 500 ,

6. 6,

7.

100%

8. 1

9. ;

( . 7)

10.

11.

12.

13.

14.

15.

16.

2 3

2 3,

( 8)

4.

( 10-11)



23.

:

•

•

1.

, , , .

( ),

2.

, , , .

3.

, ( ) ,

, 20% 90%

90%

10% (

).

4.

( ),

5.

( 4)

1.		-



		<p> ,   -   (   ). </p>
2.		<p> -   ,   -   . </p>
3.		<p> -   ,   -   ,   .   ,   , </p>



5.		,

,

-

,

,

,

.

.

1.		-  ,  .  .  ,  .  .

		<p>,</p> <p>,</p> <p>.</p> <p>( . .</p> <p>-</p> <p>),</p> <p>-</p> <p>.</p>
2.	,	<p>(</p> <p>)</p> <p>,</p> <p>-</p> <p>,</p> <p>-</p> <p>.</p>

3.		- , ,  , - .
4.		- , - .
5.		- , , - ,  . ,  , ,  , .

		,
6.		( ) . , ( ) - , , .
7.		, , .

		. ( , , , ( , , .)



( .

:

(a) ( . , , )).

( ) , , 50, 50- , - , , , .

( ) ( 1), , .

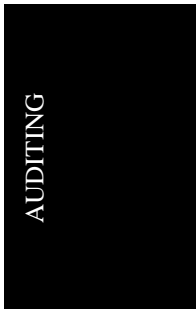
( ) , , ( , , ), , .

( ) ( ) , , , , , .



( 15 2009 . )

.....	1
.....	2-4
.....	5
.....	6
.....	7
.....	8-9
* .....	10-11
.....	12-14
	15-17
.....	18
, ...	19-20



\* - misstatements,

)

.....	21
.....	22
.....	23
.....	1- 11
.....	12- 44
	45- 51
.....	52- 101
.....	102- 115
.....	116- 119
, .....	120- 123
.....	124- 125
.....	126- 127
.....	128
:	

---

( ) 540 ”

’

’

200 ”

”

”



4.

5.

6.

7.

---

3

( )

( )

( )

( )

)

( ) ( ) ,

8.

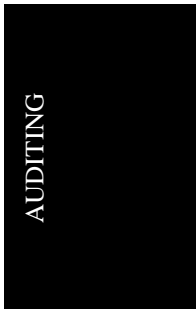
315<sup>4</sup>,

:( : .A12)

( )

15)

( )



<sup>4</sup> 315, 5-6 11-12.

. ( .: . 16- 21)

( )

( .: . 22- 23)

(i)

;( .: . A24-A26)

(ii)

;( .: . A27-A28)

(iii)

A30)

;( .: . A29-

(iv)

;( .: . A31-A36)

(v)

37)

(vi)

38)

9.

( .: . 39- 44)

10.

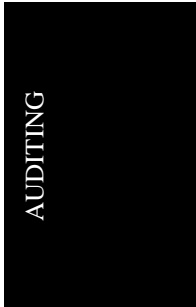
315<sup>5</sup>,

---

<sup>5</sup> 315, 25.



11. ( : .A45-A46)
12. : ( : . 52)
- ( )
- (( : .A53-A56)
- ( )
13. ( : .A57-A58)
- 330<sup>6</sup>,
- ( : : .A59-A61)
- ( )
- ( : : .A62-A67)
- ( )
- ( : : .A68-A70)
- (i) (( : : .A71-A76)
- (ii) ( : : .A77-A83)
- ( )




---

<sup>6</sup> 330, 5.

A84-A86) . ( ∴ .  
( )

∴ ( ∴ . A87-A91)  
(i)

. ( ∴ . A92)  
(ii)

( ∴ . A93-A95)  
14. , 12, 13,

. ( ∴ . A96-A101)

15. ,  
330<sup>7</sup>, ∴ ( ∴  
. A102)  
( )

. ( ∴ . A103-A106)  
( )  
. ( ∴ . A107-A109)

---

<sup>7</sup> 330, 18.

( )

16.

. ( : .A110)

. ( : .A111-A112)

17.

( )

.A113-A114)

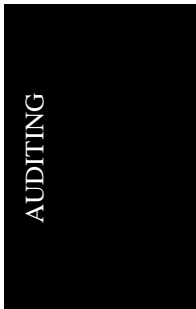
; ( :

( )

( : .A115)

18.

. ( : . 116- 119)



19.

20.

120- 123)

21.

. ( .: . 124- 125)

22.

. ( .: . 126- 127)

23.

( )

:<sup>8</sup>

( )

. ( .: . 128)

\*\*\*

<sup>8</sup> 230 „ ”, .8-11 . 6.

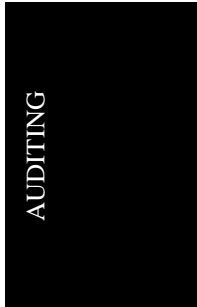
( : .2)

1.

A2.

- 
- 
- 
- 
- 
- 

A3.



A4.

A5.

A6.



A10.

A11.

8)

8

( . : . 8)



( .: .8( ) )

A13.

- 
- 
- 

A14.

A15.

9

( - )

10



A16.

( : .8( ))

A17.

•

•

•

A18.

19.

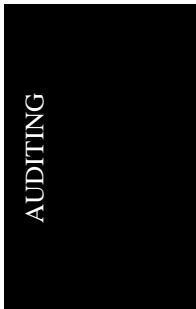
- 
- 
- 
- 
- 

A20.

315

11

A21.




---

<sup>11</sup> 315, . 16.

( ∴ .8( ))

22.

- 
- 
- 

23.

- 
- 
- 

( ∴ .8( )i)

24.

25.

, ,

, , , , , , , ,

• , , , , , , , , , ,

• , , , , , , , , , ,

26.

- , , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

( . 8(ii))

27.

, , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

• , , , , , , , , , ,

• , , , , , , , , , ,

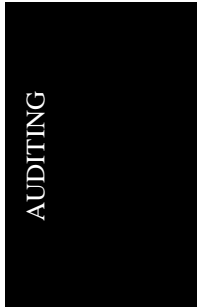
• , , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

, , , , , , , , , ,

( ,



28.

- 
- 
- 

29.

- 
- 
- 

A30.

A31.

( .8(iv))

•

•

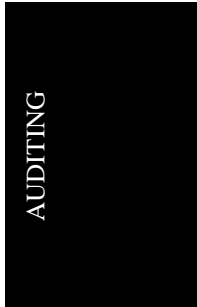
•

•

A32.

”

A33.



A34.

A35.

A36.

8( )(v)



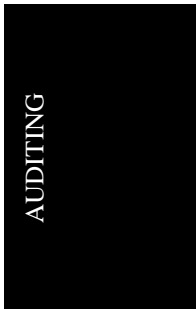
37.

38.

9)

A39.

( . 8( ) (vi))



A40.

A41. 240<sup>12</sup>

A42.

240.

---

<sup>12</sup> 240 „  
32( )(ii).

A43.

A44.

A45.

( : : .10)

AUDITING

•

•

( ,

).

•

•

•

A46.

•

•

)

•

•

. 11)

A47.

:

•

A48.

A49.

A50.

A51.

120 – 123).

13.

---

<sup>13</sup> 315, 29.

AUDITING

570<sup>14</sup>

( : .12)

52. 330

<sup>15</sup>

A53-A115

( : .12( ))

A53.

A54.

A55.

A56.

---

<sup>14</sup> 570 ,, ”.  
<sup>15</sup> 330, 5-6.

( .: .12( ))

A57.

A58.

( .: .13)

A59.

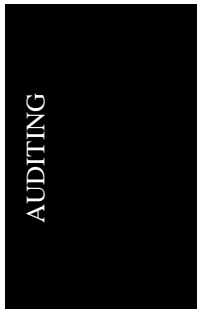
13,

- 
- 
- 

( )

( )

A60.



13,

A61.

62- 95.

( : . 13( ) )

A62.

:

•

•

A63.

A64.

13

A65.



A66.

560 .<sup>16</sup>

17

.<sup>18</sup>

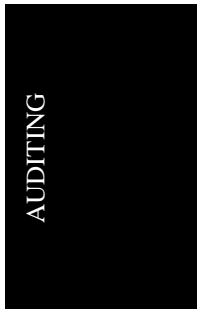
560

A67.

. 13( )

A68.

( : :




---

<sup>16</sup> 560 ,, ".  
<sup>17</sup> 560 , 6.  
<sup>18</sup> 560, 7.

A69.

A70.

A71.

A72.





A80.

A81.

A82.

A83.

A102-A115.

( : . 13( ) )

A84.

•

•

A85.

( )

( )

19.

A86.

<sup>19</sup> 330, 8.



13.

( ∴ .13( ) )

A87.

•

•

•

•

•

A88.

A89.



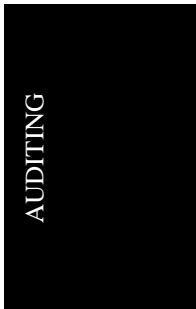
A90.

A91.

A92.

. 13( ) (i))

13( ) (i)



A93.

( : . 13( )ii)

( ), 13( )ii

A94.

( )

A102-A115.

A95.

( )

( )

( : .14)

A96.

<sup>20</sup>

220

<sup>21</sup>

A97.

•

(

).

•

•

•

•

A98.

<sup>20</sup>

300 ”

”

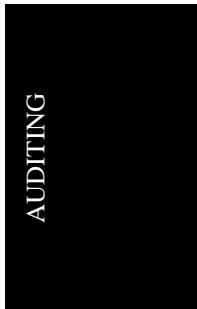
8( ).

<sup>21</sup>

220 “

”

14.



A99.

620<sup>22</sup>

100.

220.

101.

( ∴

. 15)

A102.

( )

( )

---

<sup>22</sup>

620 „

”.



107.

( )

108.

109.

77- 83.

A110.

13 80.

111.

( : .16)

112.

87- 95.

( .: .17( ))

113.

114.

706<sup>23</sup>

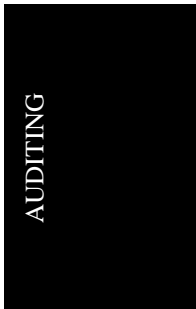
( .: .17( ))

A115.

<sup>23</sup>

706 "

".



( . : . 18)

116.

117.

124- 125).

118. 450<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup>

450 "



119.

( . : . 19)

120.

- 
- 
- 
- 
- 

121.

- 
- 

540

. 20)

122.

123.

705<sup>25</sup>

21)

<sup>25</sup> 705 "

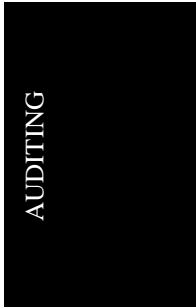
( ::

( .

94).

( :: .

".



124.

700.<sup>26</sup>

125.

:

•

•

•

•

( ∴ .22)

126.

580<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup>

700 "

".

<sup>27</sup>

580 „

".

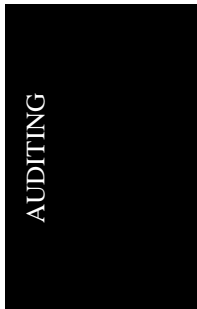
127.

• ,  
,  
• ,  
,  
• ,  
:  
• ,  
( . 114).  
• ,  
,  
,  
( . 115).

128.

( . : .23)

,  
,  
,  
,  
125



( : .A1)

1.

2.

3.

---

<sup>28</sup>

39 „

:

”.

540

240

4.

•

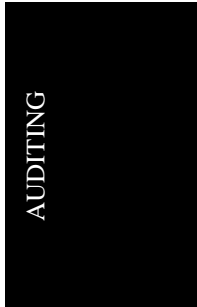
•

•

•

•

5.



6.

7.



8.

•

"

"

•

•

•

•





( 15 2009 . ) ,

---

.....	1
.....2	
.....3-7	
.....	8
.....	9
.....	10
.....	11-17
.....*	
18-19	
.....	20-24
.....	25
.....	26
.....	27
.....	28

---

\* - misstatements,

.....  
.....  
.....  
.....

.....	1- 3
.....	4- 7
.....	8- 28
..... 29-	30
.....	31- 45
.....	46- 47
.....	48- 49
.....	50

---

<p style="text-align: center;">( ) 550 „ ”</p> <p style="text-align: center;">200 „ ”</p>
---

1. ( )

330<sup>2</sup>

240<sup>3</sup>

315<sup>1</sup>

2.

•  
•  
•

---

<sup>1</sup> 315 „  
<sup>2</sup> 330 „  
<sup>3</sup> 240 „

3.

4.

5.

6.

---

<sup>4</sup> 240, 24.

<sup>5</sup> 200 „

”,

7.

<sup>6</sup>,

200

8.

15

2009 .

9.

( )

(i)

(ii)

( )

---

<sup>6</sup> 200,

15 .

(

);

( )

10.

( ) ”

( ) ”

(i)

(ii)

i.

ii.

iii.

:( 4- 7):

( . .

),



11. 315 240 ,  
 7,  
 , 12-17,  
 ,  
 .( . ' 8).

12. 315 240<sup>8</sup> ,  
 ,  
 ,  
 .( .  
 9- 10).

13. :  
 ( ) ;( . 11- 14)  
 ( )  
 ;  
 ( )

14. , ,  
 , , : ( . ,  
 15- 20)  
 ( ) , ,  
 ;  
 ( ) ; ( . 21)

---

7 315 , 5; 240 , 16.  
 8 315 , 10; 240 , 15.

( )

15. , ,  
, ,  
, , .( . 22- 23).

( )

( )

( )

16. 15, ,  
, ,  
, : ( . ' 24- 25)

( )

( )

17. , ,  
, .( . 28) ,

18. 315 ,  
, ,

---

<sup>9</sup> 315, 25.

19.

240. ( 6 29- 30).

20.

<sup>10</sup>,  
,

330

( . 31- 34).

21-24.

21.

22.

( )

; ( . 35)

( )

(i)

(ii)

( )

; ( . 36)

( )

---

<sup>10</sup> 330,

5-6.

( ) , ;  
( , ) , . ( .  
37)

23.

( ) , :  
(i) ( )  
, 11, ( .  
38- 39)  
(ii) ;  
(iii) ;

( ) , ( . , 40- 41)  
, ,

24.

, , ,  
, ( . 42- 45)

25.

700<sup>12</sup> : ( . 46)

---

<sup>11</sup> 240 , 32( ).  
<sup>12</sup> 700 " , 10-  
15

( )

; ( . 47)

( )

:

(i)

(

)

(ii)

(

).

26.

, : ( . ' 48- 49) ,

( )

;

( )

27.

, 13, , , ( . 50)

28.

.14

\*\*\*

---

13 260 “ , ”,  
13  
14 230 „ ”, 8-11 6

( . ' 4)

1.

” ” 10( ) (ii)

( . 4( ))

2.

14,

( . 4( ))

3.

700 ,

---

<sup>14</sup> 200 , 13( ),

, ,  
, ,  
” ( . 10( ))

4.

( )

( )

5.

( )

( )

( )

( )

( )

6.

29- 30.

---

<sup>15</sup> 210 "

<sup>16</sup> 700, 12.

", 6.



7.

17

( . ' 11)

8.

( . 12)

9.

( ' , ' ) ;

• ( ) ;

• ) ;

• ( ) ,

10. : ;

• ( ) 13( )

11. ,

12. ,

13, ,







19.

22.

( )

( )

•

•

•

20.

---

<sup>21</sup> 705 "

<sup>22</sup> 240 , 31 4.

14( ))

( .

21.

(

),

•

•





• , .  
, , , :  
• ;  
• , ;  
• ; ( .  
16)

24.

, , ,  
, .  
25.

• , ;  
• ;  
• , ;  
• ;  
• , ;  
• , ;  
• , .

( . 16( ))  
26.

, .





( . ' 20)

31. , ,

24

32. , ,

( , :

• , , , , ,

;

• ( , -

, , , , , ) ;

• , , , , ,

33. , , , , ,

240 , , , , ,

- , , , , ,

, , , , ,

:

• , , , , ,

;

• , , , , ,

;



•

(

)

,

,

,

,

,

;

,

,

•

.

-

;

•

,

.

37.

240

,

,

23)

( .

38.

,

:

•

:

○

( .

);

○

;

○

;

○

;

○

•

,

,

;

•

,

500<sup>26</sup>,

,

,

<sup>26</sup>

500 ”

”,

11.





43.

•

•

•

44.

•

•

•

45.

•

•

•

( . 25)

46. 450

, , 27.

( . 25( ))

47.

, , :

( )

;

( )

( . 26)

48.

•

, ( )  
( )

•

;

•

49.

---

<sup>27</sup> 450 " , 11( ).  
16 450

50.

( . 27)

28

•

(

)

•

•

•

•

28

230 ,

8,



( 2009 .) ,

15

---

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6-9
.....	...10-13
.....	14-17
.....	1
.....	2- 5
.....	6- 10
.....	..... 11- 16
.....	17- 18

---

( ) 560 „ ”  
200 „  
”.

1. ( )

2.

1.

:

( ) , ; ,

( ) , . ,

700 ,

2.

3. 15 2009 . ,

4. :

( ) , , ,

;

( ) , ,

---

<sup>1</sup> ( ) 10 „ ”

( „ ’ ” ) ,

<sup>2</sup> 700 „ ; [ ]

5.

- :

( ) ”

” -

;

( ) ”

” -

( ∴

2);

( ) ”

” -

700 ( ∴

3);

( ) ”

” -

( ∴ 4- 5);

( ) ”

” -

6.

( ∴

6).

7.

6,



7- 8):

( ∴

( )

( )

( )

( ∴ 9);

10);

( ∴

( )

8.

6 7,

9.

580<sup>3</sup>,

10.

11):

( ) ; , , ,

( ) , , ,

( ) .

11. , :

( ) ;

( ) 12, :

(i) , 6 7, ;

(ii) . , -

12. ,

, , ,

, , 11 ( ) (i)

( ) . :

( ) , , ,

( : 12);

( ) 4 ( ) ( ),

, , .

13. , ,

---

<sup>4</sup> . 706 „ „ ( ) ( )



(i)

6 7

-

;

(ii)

( )

12,

12.

16.

( ) ( ),

17.

6,

( ∴ 18).

\*\*\*

e

( ∴ 1)

1.

6 7

7

( ∴ 5( ) )

2.

( ) ,

( ∴ 5( ) )

3.

8

5( ) .

---

7 . 200 „

2.

8 700, 41.

5()

( ∴ 5())

4.

5.

6.

6 7,

7.

( ∴ 6-9)

6,

(

).

7

6.

(

),

8.

7,

8

•

•

•

9.

( ∴ 7( ) )

•

•

•

•

•

•





„( ( ), ,  
, ( )).”

13. ( ∴ 13)

, , , , , ,

14. , , , 13,

( ∴ 13( ))

15. , ,

16. , ,

, , , ,  
( ∴ 15)

17. , ,

, , , ,

( ∴ 17)

18. , , ,





( 2009 .) , 15

---

.....1  
.....2  
..... 3-7  
.....8  
.....9  
.....10-11  
.....12-14  
.....15  
.....16  
.....17  
.....18-20  
.....21  
.....22  
.....23  
.....24  
..... 1

..... 2- 6

..... 7- 12

..... 13- 14

..... 15- 18

..... 19

..... 20- 24

... 25- 26

,  
..... 27

( ) 570 ,, ”

200, ,, ”

”.



4.

2,

5.

•

•

•

6.

---

7.

200<sup>2</sup>,

\*

8.

15

2009.

9.

( )

( )

( )

<sup>2</sup>

200, „

\*

– misstatements,

”

”

)



10.

315<sup>3</sup>,

,

.

,

( ∴ 2- 5) :

( )

,

,

,

,

;

( )

,

,

,

,

,

.

11.

,

( ∴ . 6).

12.

( ∴ 7- 9; 11- 12).

13.

,

,

<sup>3</sup>

315 „

”,

5.

14. ( ∴ 10- 12).  
560<sup>4</sup>,

15. ( ∴ 13- 14).  
”

16. ( ∴ 15):  
( ) , ;  
( ) , ;  
( ∴ 16);

---

<sup>4</sup> 560 ,, ”, 5( ).

( ) ,

( ∴

17- 18):

(i)

;

(ii)

;

( )

;

( )

,

,

.

17.

,

,

,

,

,

.

,

,

:

( )

,

;

( )

,

( ∴

19).

,

18.

,

,

:

,

( )

,

, ;  
( ) , ,

19. ( : 20). ,

( ) , :

( ) ;  
18 ( : ' 706<sup>5</sup> ( : 21- 22). ,

20. 705<sup>6</sup>. ,  
( :  
23- 24).

21. ,  
( : 25- 26). ,

---

<sup>5</sup> 706 „ ”.  
<sup>6</sup> 705 „ ”

22.

( 27).

23.

7

( )

;

( )

;

( )

24.

16,

17.

\*\*\*

( 2)

7

260 „  
13

”

1.

( ) 1

8.

2.

( : 10)

•

•

•

•

•

8

1,,

”

1

2007,

38-41.

•

,

.

•

.

•

.

•

.

•

-

•

.

•

.

•

.

•

( ) , ( ) ( ) ( ) ,

( ) ( ) .

•

.

•

.

•

.

•

.

•

,

,

,

,

•

,

•

,

.

.

,

,

,

,

,

,

3.

10,

4.

5.

6.

315

( ∴ 11)

9.

16,

330<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> 315 , 31.

<sup>10</sup> 330 „



7.

8.

9.

10.

11.

---

11

1

12,

( ∴ 13)

11

( ∴ 12-13)

13

12.

( ∴ 13)

13.

11,

14.

16.

13,

( ∴ 16)

15.

16,

•

•

•

•

•

•

•

• , ,  
• ,  
• ,  
• ,

( ∴ 16( ))  
16.

, , , ,  
, , , ,  
( ∴ 16( ))  
17. , 16( ),  
:

• ;  
•

, ,  
18. , , , ,  
, , , ,  
( )

( ∴ 17)  
19. ” ” 1  
, ,

”  
.  
,  
( ∴ 18)

20.

( ∴ 19)

21. -

31

20X1

22.

705

( ∴ 20)

23. -

，  
) (

，  
( " 31 20X0 ")

24. - :  
31 20X0 .

) ( )  
( " 31  
20X0 )  
21) ( .:

25.

,

,

,

21

26.

,

,

,

( , ).

,

,

.

,

,

,

,

.

,

( ∴ 22)

27.

,

.

,

,

,

,

,

.





( 2009 .) , 15

.....	1-2
.....	3-4
.....	5
.....	6
.....	7-8
.....	9
.....	10-12
.....	13
( ) ( ) .....	14
.....	15
.....	16-20
.....	1
.....	2- 6
.....	7- 9
.....	10- 13
.....	14
( ) ( ) .....	15- 18

..... 19- 21

, ..... 22

, ..... 23- 27

1: ,

2:

---

( ) 580 „ ”
200 , „
”.

1. ( )

2. 1

3.

1.

4.

( . 1)

5.

15 2009.

6.

:

( )

---

1 500, 5 ( ).

( )

( )

7.

8.

9.

10.

7- 9, 14, 22)

2 . ( .

11.

( )

3 ,

( )

( .

7- 9, 14, 22)

12.

10 11 ,

13.

10- 13, 14, 22)

. ( .

---

2 210 "

", 6( ) (i).

3 210, 6( ) (ii).

( ),

14.

( ),

- , .

. ( . 15- 18)

15.

, .

10 11,

, . ( . 19- 21

,

16.

, ,

,

,

,

,

( )

. ( . 24- 25)

17.

,

,

.

,

,

,

,

,

,

,

( , )  
23)

. ( .

18. , , ,  
4, 20 . 705

19. , :  
( ) ;  
( ) ( , )  
;  
( ) , 705 ,  
20 .

20. 705 , : ( . 26- 27)

( ) , , ,  
10 , 11, ;  
( ) ,  
10 11.

\*\*\*

( . 3)

---

4 705 " , "





• , .

5. ” ‘ ”  
, ,

6. , ,  
, ,  
, ,

11) ( . 10-

7. , ,  
, 10 11  
, ,  
, ,  
, ,  
, ,  
, ,

8. , 10 11,  
, ,  
, ,  
, ,  
, :

• , ;

•

;

•

;

•

210<sup>5</sup>,

( 7 ” ).

9.

-

( . 13)

10.

10,

10.

•

•

○

○

<sup>5</sup> 210, 6( ).

○

○

11.  
11,

12.

•

•

•

•

13.

( . 10-11, 13)

14.

450

6.

---

6

450 "

5.

15. ( ) ( ) ( . 14)

16. ,

17. ,

18. ,

( ), ( . 15)

19. ,



10 11.

•

10 11;

•

•

( . 14).

20.

21.

2

10-11, 13)

22.

260

7.

17)

23.

( . 16-

7

260 "  
16( ) (ii).

"

24.

25. 230

8.

230.

26.

7,

( . 20)

10 11.

20( ),

705

9.

27.

---

8 230 ,, ”, 8( ) 10.

9 705, 9.

•

20

,

,

,

.

,

.

,

705 ;

,

•

20

,

,

,

,

,

,

,

.

,

,

.

705 .

,

,

15 2009 .,

240 "

" - 39

250 "

" - 16

450 "

14

501 „

" - 12

540 "

" - 22

550 „

" - 26

560 "

" - 9

570 „

" - 16( )

710 „

" - 9.



，  
15 2009 .  
570 10 ;  
( )  
( ) ( )

20 11, 31  
) ( .  
, ( ,  
, ):  
• [ ]  
( ; ,

---

10 570 „ ”.  
11



•

,

.( 250)

•

,

.( 550)

•

[

( .

,  
13

).]

---

---



( )  
( 2009 )<sup>1 2</sup> , 15

.....	1-6
.....	7
.....	8
.....	9-10
.....	11
.....	12-14
.....	15-16
.....	17-18
.....	19-20
.....	21-23
.....	24-31

---

1 610 ( )  
15 2013 .  
2012.

2 610 ( 2013 . )  
15 2014 .  
2013.



- ( )

.....	32-37
.....	38-39
.....	40-41
.....	42-45
.....	46-49
.....	50

.....	A1
.....	2- 7
.....	8- 9
.....	10- 21
.....	22
.....	23- 31
.....	32- 41
.....	42- 46
.....	47- 55
.....	56
.....	57- 60
.....	61- 63
.....	64- 66

1: ,

( 19) ,

2: ( 23)

- ( )  
 3: \* , ( )  
 30) 4: ( )  
 35) 5: ( , 58)

---

( ) 600 „ -  
 )” ( 200 „  
 ”.

AUDITING

---

\* - misstatements,  
 ,  
 ,  
 " " ,  
 ( . )





- ( )

7. 15 2009 .

8. :  
( ) ;  
( ) :  
(i)  
(ii)

9. - :  
( ) - ,  
( : . 2- 4)  
( ) - ,

AUDITING

- ( )

.A7) ,( ::

( ) - ,

( ) -

, ,

( ) - ,

( ) -

( ) -

( ) , -

, , ,

, ,

( ) - , , ,

, ,

( ) - ,

( ) -

" "

, , - ,

( ) - ,





14. ( )  
 , 210.<sup>7</sup> ( :  
 . 20- 21)

15. 300.<sup>8</sup>

16. , .( : . 22)

17. ,  
 :  
 ( ) , , ,  
 ;

( ) ,  
 .( : . 23- 29)

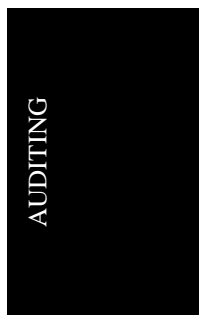
18. :  
 ( ) , ;  
 ( )  
 ( : . 30- 31)<sup>10</sup>

19. ,

---

<sup>7</sup> 210 ,,,  
<sup>8</sup> 300 ”  
<sup>9</sup> 315 ,,  
<sup>10</sup> 315 .

”.  
 ”, 7-12.  
 ”.



- ( )

:( ' : . 32- 35)

( )

.( ' : . 37)

( )

. 38)

( )

( )

.( ' : . 36)

20.

19( )-( ),

( ' : . 39- 41)

21.

:( ' : . A42)

( )

( )

( )







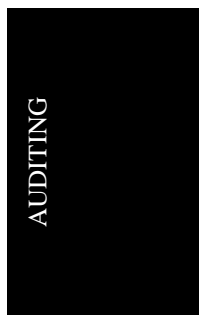
- ( )  
, - ,  
: ( : . 51- 53)

- ,
- ,
- ,
- ,

55) ( : . 54-

30. - , , .  
, , .  
( ) : ,  
( ) ; ,  
( ) ; ,

31. - , ,



- ( )

,

,

.

.

32.

17,

,

,

,

,

25,

,

,

,

,

,

,

,

,

,

,

,

,

.

33.

,

.

34.

,

,

. ( : . 56)

35.

,

,

36.

,

( .

- ( )

41( )

37.

38.

39.

40.

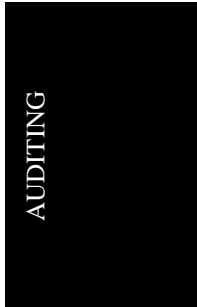
( )

( )

( )

.( : . 59)

.( : . A57, A58, A60)



( ) , ,

( ) , , ,

41.

A60)

( ) , , ;

( ) ;

( ) ;

( ) ;

( ) ( ( . 40( ) ); ,

( ) ;

( ) ;







50.

.15

( ) , , , ,

,

( ) , , , , , ,

.

( )

.

\*\*\*

( : .3)

1.

, , , , , ,

,

:

• , , , ,

• , , , ,

,

• , , , , , ,

---

<sup>15</sup> 230,, ”, .8-11 . 6.





- ( )

A6.

( .e.,  
16 ).

( : .9( ))

A7.

( : .11)

A8.

A9.

17

<sup>16</sup> 315, 28-29.  
<sup>17</sup> 705, 20.







- ( )

A18.

,  
,  
,  
,  
,  
,

705 .

19.

1

,  
,  
,

( : . 14)

A20.

<sup>18</sup>

- , ;
- ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;
- , ;

<sup>18</sup> 210, 8 .

- ( )

, ,  
,  
(

);

A21.

, :

•

, ,  
,  
(

);

•

, ,  
,  
,

,

,  
,

,

,

( : .16)

22.

,

,

,

,

,

.

,

( : .17)

.17)

23.

315

,

,

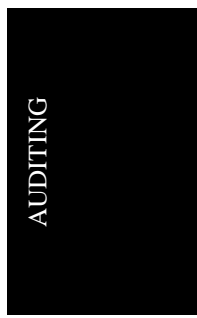
,

,

;

;

,



- ( )

; .<sup>19</sup> 2

. 17) ( .:

24.

25.

- ;
- , :
- ;
- ;
- ;
- ;

26.

- :
- .
- :

<sup>19</sup> 315, 17- 41.



-

(  
)

;

,

,

,

;

,

,

-

-

;

.

( : .17)

27.

,

<sup>20</sup>,

,

,

,

:

•

,

.

•

,

,

,

,

,

•

,

.

•

,

,

,

,

•

,

,

(

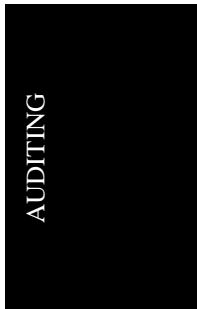
,

<sup>20</sup>

240 „

”.

600



- ( )

) , ,

, , .

( : .17)

28.

, , ,

<sup>21</sup>

,

, , ,

29.

:

• ,

• ,

• ,

• ,

• ,

• ,

• ,

• ,

• ,

• , ,

---

<sup>21</sup> 240 , 15, 315, 10.



- ( )

, ,

.

( :)

. 19)

A33.

,

,

,

,

,

,

,

:

•

:

( . );

;

•

:

,

;

,

;

;

;

A34.

,

,

A,

,

,

,

,

-

,

,

,

- ( )

, , , ,

A35.

, , :

•

, , ;<sup>22</sup>

•

19( ) - ( );

•

19( ) - ( ); 4 ;

•

19( ) - ( );

•

, , ;

•

, , , ,

19( ) - ( ),

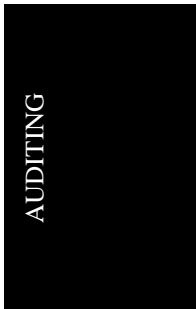
A36.

,

<sup>22</sup>

1,,

”, 54





A40.

A41.

A42.

( )

(i)

(ii)

A43.

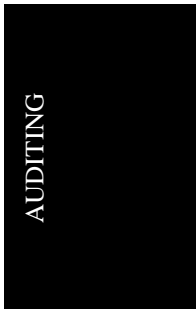
<sup>23</sup>

320 „

”

10.

600



- ( )

, - .

. , .

A44.

, , 26, 27( ) 29.

, , .

A45.

, , .

A46.

( ) , .

, - . ,

, ,

, ( : .26-27)

A47.

,



-

(  
)

:

( )

;

( )

;

( )

,

;

,

( )

.

,

.

AUDITING



- ( )

( ∴ .27( )-( ) )

A48.

6,

( . 40 )

A49.

( ∴ .28-29 )

A50.

A51.

29,

AUDITING

- ( )

- ,
- .
- .
- .
- .
- ,
- ,
- ,
- ,
- ,

52.

( ) 2400<sup>24</sup> 2410,<sup>25</sup> ,

A53.

13, ,

---

<sup>24</sup> 2400, ,, ”

<sup>25</sup> 2410, ,, ”.





- ( )

A58.

5

A59.

A60.

•

40;

•

41.

42( ))

A61.

( : .



- ( )

A62.

( ∴ .44-45)

A63.

( )

A64. 240

( ∴ .46-48)

A65.

<sup>26</sup> 240, 40-42.



- ( )  
 • ( ) .  
 , ( :  
 . 49)  
 A66. , ,  
 , ,  
 , ,  
 , ,  
 , ,  
 , ,  
 49( )-( ),  
 , ,  
 , , 49( ),  
 , , 49( )-( )

-

(  
)

**1:**

( . : . 19)

,

,

,

,

,

(

60

15

),

,

31

20 1,

,

,

.

,

,

,

.

[

]

27

31

20X1

,

,

,

,

.

27

”

”

,

”

”

600

280

29

,

,

,

.

,

.

.

,

,

.

,

,

,

30

,

,

28  
29

,

.

:

”

,

30

.....”

25,

：“

,

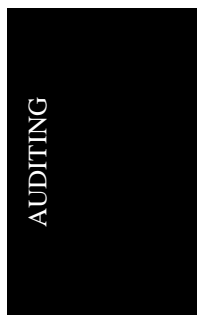
,

,

,

,

”。



- ( )

, ,  
31 .

, .  
.

XYZ,

,  
31 20 1 . 15  
XYZ 1

, .  
20 1 . XYZ 31  
XYZ

, XYZ.

, " "

---

31

25,

:" " " " " "

600

282

- ( )

”), ( ”  
31 20X1 .,  
( )

[  
.]  
[ ]  
[ ]  
[ ]

705.

AUDITING

-

(  
)

**2:**

( ∴ . 23)

,

;

1.

•

•

•

•

•

•

•

•

600

284

- ( )

• ,  
• ,  
• .  
2. " "

610<sup>32</sup>

3. - :

- , :
- , .
- .
- .
- , ,
- , .
- , .




---

<sup>32</sup> 610 ,,,

”, 9.





- ( )  
 • , , ,  
 - - ,  
 • , ( )  
 , .  
 • ,  
 ( ).

-

(  
)

**3:**

( ∴ .A30)

,

;

•

,

,

.

•

,

,

.

•

,

,

.

•

,

,

,

,

;

•

,

,

.

•

,

,

,

.

•

;

•

-

,

.

•

,

.

•

,

,

.

-

(  
)

- 
- 
- 
- 

”

”

,

.

AUDITING

-

(  
)

4:

( ∴ . 35)

[ ]

[ , ]

[ - ] , [ ]

, ( )

[ ],

[ ] ,

[ ] ,

[ ] , [ ]

, :

1. / , [ ]

], [ ]

2. / ] ,

3. .

, :

1. [ ] - ]

[ ] - ]

2. [ ]

3. [ ]

1. [ ]

2. [ ]

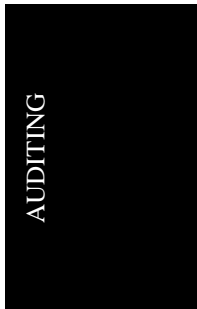
3. [ ]

4. [ ]

[ ]

[ ]

[ ]







-

(  
)

•

•

•

○

○

○

○

•

•

41,





---

200	( ) 610 ( 2013 . )
-----	--------------------



1. ( )  
(a)  
”  
( )
2. ”. ( . A2)
3. ” ”  
: ( )  
( )  
315 ( ),<sup>1</sup>  
” ”  
;
- 4.
5. ” ”

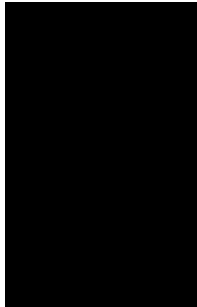
---

<sup>1</sup> 315 ( )

.  
 ,  
 .<sup>2</sup>  
 .  
 ( . A31)  
 .) 315 ( ) 610 ( 2013  
 6. ” ”  
 ” ”,  
 , ,  
 - , .  
 7. 315 ( ) , ”,  
 ,  
 . 315 ( )<sup>3</sup> , ,  
 , ,  
 .  
 8. ” ”  
 ” ”  
 , ,  
 , ,  
 ” ” 315  
 ( ), ,

---

<sup>2</sup> 200 , A55  
<sup>3</sup> 315 ( ), A116  
 897 610 ( 2013 .)



4  
 9.  
 10.

330.<sup>5</sup>

11.  
 200.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> . 15-25.

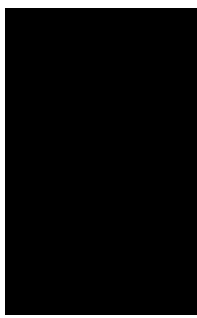
<sup>5</sup> 330

<sup>6</sup> 200, 14

12. , 15 2013 ., , , 15 2014 .

13. ” ” , , , : ( ) ” ” - ; ( ) ” ” ; ( ) , .

14. - : ( ) ” ” - , , . ( . A1-A4)





. ( . A15-A17)

18.

” ; - : ( .

A15-A17)

( ) :

(i)

;

(ii)

; ( .

A18-A19)

( ) -

A20-A22)

; ( .

( ) - ,

-

( ) - ,

;

” ” .

19.

, ” ”

A15-A22)

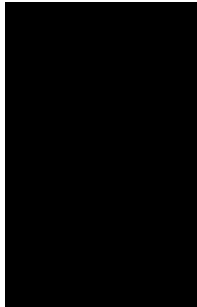
. ( .

20.

260,<sup>7</sup>

” . ( . A23)

<sup>7</sup> 260  
15





”

21. ”

22. ” ( . A24-A26)

23. ”

( )

( )

( )

( . A27-A30)

24. ”

( )

( )

( )

” ; ”

( ) ( . A27-A29) ,8

( . A30)

---

<sup>8</sup> . 18.

25.

, ” ” 15

18-19

,

26.

. A31) , 27-35 37 .( .

27.

,

,

.

28.

.( . A32-A34)

, :

()

;

()

.( . A32-A34)

,

,

29.

,

,

,

,

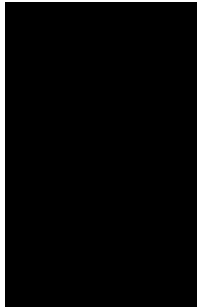
,

:

()

,

:





33.

( )

34.

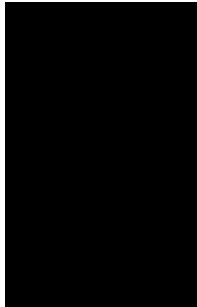
( )

( )

35.

A40-A41)

<sup>10</sup> 220



27, ' , .

36.

- ” ”,
- :
- ( ) :
- (i)
- ;
- (ii)
- ;
- (iii)
- ;
- ( )
- ;
- ( )

37.

- :
- ( )
- ;
- ( )
- ,
- ;
- ( )
- ,
- 230;<sup>11</sup>
- ( )
- ,
- 33
- ;
- ( )
- ,

---

<sup>11</sup> 230



A2.

A3.

A4.

330.<sup>12</sup>

315 ( )<sup>13</sup>

);

<sup>14</sup>

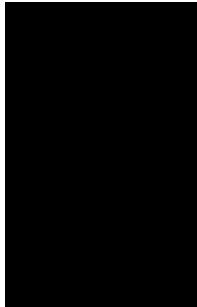
( )<sup>15</sup>

<sup>12</sup> . 10.

<sup>13</sup> 315 ( ), 6(a)

<sup>14</sup> . 15-25.

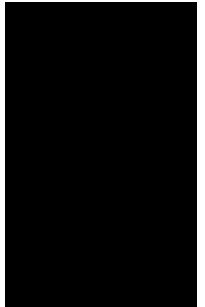
<sup>15</sup> . 26-35.







A8.





” ” ( . 16)  
A12.

” ”  
” ”  
” ”

A13. A7, A8 A11

” ”  
” ”  
” ”

A7

A14. 17

18

---

<sup>17</sup> ( )  
( ), 290.199

<sup>18</sup> , 290.195–290.200

A15.

( 17-19)

A16.

300.<sup>19</sup>

- 
- 
- 
- 
- 
- 

A17.

( 600).<sup>20</sup>

18

<sup>19</sup> 300

<sup>20</sup> 600

”  
16

( . 18(a), 30(a))

A18.

18

A19.

18.

- 
- 
- 
- 
- 

:  
;  
;

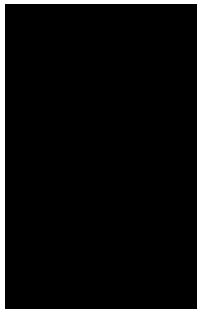
;

;

( . 18( ))

A20.

18



200,<sup>21</sup>

A21.

315 ( ),<sup>22</sup>

A22.

A23.

260,<sup>23</sup>

A24.

---

<sup>21</sup> 200, A29  
<sup>22</sup> 315 ( ), 4( )  
<sup>23</sup> 260, 15  
610 ( 2013 .) 916





25

240.<sup>26</sup>

”( . 23-24)

A27.

A28.

24,

A29.

<sup>25</sup> 315 ( ), A116

<sup>26</sup> 315 ( ), A11 240



• ,  
” ”  
28  
• ,  
• ,  
• ,

A33.

, 30, (a) ( ),  
( ) ( ). 30,

A34.

, A8  
,

---

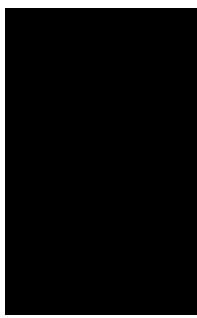
<sup>28</sup> . A7.  
610 ( 2013 .) 920

29-31)  
A35. A15-A22

A36.

• 315 ( ).<sup>29</sup>  
• 240.  
A37. 505<sup>30</sup>

A38.



---

<sup>29</sup> 315 ( ), 6(a)

<sup>30</sup> 505 7 16

A39.

34)

A40.

A41.

( ..... , 15  
2009 .)

---

.....	1-2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7
.....	8
.....	9
.....	10
.....	11
.....	12-13
.....	14-15
.....	1- 3
.....	4- 9

,	.....	10- 13
,	.....	14- 20
.....		
.....	.....	21- 22
.....	.....	23- 31
	.....	32- 40
	.....	41- 42
:		
,		

” ( ) 620 „  
200 „  
”.

1. ( )

,

2. :

( ) 220<sup>1</sup>;

( )

( 500<sup>2</sup> ),

3.

,

4. 15 2009 .

5. :

---

<sup>1</sup> 220 „ ”, 10, 20- 22.  
<sup>2</sup> 500 „ ”, 34 - 48.



( ) ;  
( ) ,

6. - :

( ) ” - ,  
,

( 3 ,  
, ) , ( . 1 - 3)

( ) ” - ,  
( ) ” - ,  
,

7. ,  
,  
, ( . A4-A9)

8. , 9-13

, :  
( ) , ;

---

<sup>3</sup> ” ” ” ”  
,



( ) , , ; ( . 30 ) ,

( ) . ( . 31)

12. , : ( . 32)

( ) ; ( . , 33 - 34)

( ) , ; ( . 35 - 37)

( ) , , . ( , 38 - 39)

13. , , : ( . 40)

( ) , ;

( ) , .

14. , , , , , . ( . 41)

15. , , , , . ( . 42)







• , ;  
• ;  
• ,

9.

, ;  
• , ;  
• , ;  
• , ;  
• ;  
• ;  
• ;  
• ;

500<sup>8</sup>

10.

, 8) ( .  
, 9-13  
, - , -  
, ;  
• , ;  
• , ;

---

<sup>8</sup> 500, 8.

• ,  
;  
•

( . 8( ) )

11.

10. 1<sup>9</sup>  
;  
;

12.

1<sup>11</sup>.

13.

12.

• ;  
• ;  
;

---

<sup>9</sup> 1 „  
<sup>10</sup> . 12( ), 220, 2.  
<sup>11</sup> 1, 12( ).  
<sup>12</sup> 220 , 4.



•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

14.

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

15.

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•



20.

( )

( )

- 
- 
- 

21.

( . 10)

22.

- 
- 
- 

( . 17);

• ,  
.  
( . 11)

23. ,  
,  
, , . ,

24. , 8,  
, . - , :  
, - ,

• ;  
• ;  
• ;  
• , ;  
• ;  
• - .

25. ,  
, ,

26. , , : ,  
• ;



31.

( . 11( ) )

12)

32.

33.

( . 12( ) )

•

•

•

○

○

○

○

○

•







15)

41.

42.



•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

•

○

○

(

);

•

•

•

•

•

•

○

○

○

( 2009 . ) , 15

---

.....	1-4
.....	5
.....	6
.....	7-9
.....	10-15
.....	16-19
.....	20-45
.....	46-47
.....	A1-A3
.....	A5-A10
.....	A11-A12
.....	A13-A44
.....	A45-A51

:

---

200 ” ( ) 700 ” ”.



1. ( )

2. 705<sup>1</sup> 706<sup>2</sup>

3. 800<sup>3</sup>

4. 805<sup>4</sup> ( )

5. 15 2009 .

6. :

---

<sup>1</sup> 705, “ ”  
<sup>2</sup> 706, “ ( ) ( ) ”  
<sup>3</sup> 800, “ - ”  
<sup>4</sup> 805, “ - ”



(a)

( )

7.

(a)

( )

(i)

(ii)

(i)

(ii)

( )

<sup>5</sup> 200, “

”, 13(a).



- (a) , 330, ;<sup>9</sup>
- ( ) , 450,
- ;<sup>10</sup>
- ( ) , 12-15.
12. , ,
- .
- ( . A1-A3)
13. - , , :
- (a) ;
- ( )
- ;
- ( ) , ,
- ( ) , ; , ,
- ( ) , ; , ,
- ;
- ( ) ; ( . A4) ,
- ( ) , , .
14. , , 12-
- 13, .
- :

---

<sup>9</sup> 330, “

”, 26.

<sup>10</sup> 450, “ ,

”, 11.

(a) ;

( ) , ,

15.

. ( . A5-A10)

16.

17.

(a) , ;

( ) , ,

705.

18.

, , , ,

705. ( . A11)

19.

, , , ,

. ( . A12)

20. .( . A13-A14)

,

21. .( . , A15) ,

22. .( . A16)

( )

23. ( A17-A19) : ( .

(a) , ;

( ) , ;

( ) ( ) , ;

( ) ;

( ) ( ) , .

24.

,  
“ ”,  
.

25. [ ] “ .”

26.

. ,  
.

27. ( . A20-A23)

“ ”  
“ ”

28. “ ”

29. ( . A24)

30. , ,

31. ( . A25-A26)

( ) ;  
( )

, ,  
, ,  
, ,  
, ,



38.

“ ”  
A34-A35) . ( .

39.

23-37, “ ”  
A36) .” ( .

40.

. ( . A37)

41.

-  
A41) , : ( . A38-  
(a) ( ),  
;  
( ) ,

42.

43.

( ) ,



( . , A42) , - :

(a) ;

( ) , ;

( ) ( ) , ;

( ) , . 24) ( ;

( ) , :

•

;

•

;

( ) ,

(

,

37);

( ) ;

( ) ;

( ) .

,

44.

(“

”),

,

, : ( . A43-A44) ,

(a)

,

,

(i)

,

(ii)

( )

43(a)( )

43( )

45.

A45-A51)

46.

47.

\*\*\*

12)

A1.

A2. 260 .<sup>11</sup>

- 
- 

A3. 540

.<sup>12</sup>

A4. ( . 13(e))

---

<sup>11</sup> 260, “ ”, 2.

<sup>12</sup> 540, “ ”, 21.

( .

15)

A5.

200,

<sup>13</sup>

A6.

A7.

( .,

“

”),

A8.

( .

).

)

---

<sup>13</sup>

200,

A2-A3.

A9. ,  
 ,

A10. ,  
( . ,  
 ,  
 47,  
 ( . 18-19)

A11. ,  
 ,  
 ,

A12. ,  
 210, ,<sup>14</sup>  
( . 20)

A13. ,  
 ,

A14. 21-42. ,

---

<sup>14</sup> 210, “ ”, б(а).

A15. ( . 21)  
“ ”,

A16. ( . 22)

A17. ( ) ( . 23)  
[ ],  
],

A18.

A19.

A20.

200

( . 26)

<sup>15</sup>

A21.

26,

A22.

26

210.<sup>16</sup>

210

210.

---

<sup>15</sup> 200, 13( ).

<sup>16</sup> 210, 6( )(i)-(ii).





( . 29-30)

A24.

A25.

A26.

200

.<sup>18</sup>

( . 35-37)

A27.

210

210

( )

( )

210

210,

.<sup>19</sup>

“

”

“

<sup>18</sup>

200,

20.

<sup>19</sup>

210,

21.



A32.

A8,

,  
 ,  
 , 35-36,  
 :  
 () , : ,  
 ( ,, ) ,  
 ). ( ,,  
 ( ,,  
 ,  
 , X  
 ).  
 () , ,  
 , ( ,, ),  
 ) ( ,, 705.

A33.

A10,

,  
 , A46,  
 ,  
 .  
 () , 705 ;  
 () , ,  
 , 706

( . 38-39)

A34.

A35.

A36.

( ), ( ) ( )

( . 40)

A37.

( )

( . 41)

A38.

560.<sup>21</sup>

A39.

A40.

A41.

---

<sup>21</sup> 560, „ ”, 10-17.

A42.

200

,<sup>22</sup>

4,

43(a)(i),

( 210

)

.)

A43.

,<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> 200, A55.

<sup>23</sup> 200, A56.



A48.

A49.

A50.

A51.

720.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup>

720, “

”.



- 1: , ,  
( , )
- 2: , ,  
,
- 3: , ,  
( , )

<u>1:</u>	
•	:
•	•
•	•
•	•
•	•
	210.
	•
	,
	•

[ ]

26

31 20X1 , 31 20 1 ..  
 , , , .

27

Ръководството е о

28 ,

26

"

"

"

"

27

,

28

,

,

:

"

,

....."

29

28,

:"

30

"

"

28,

:"

"



( " 31 20 1 " ) ( )  
.  
.

[ ].

[ ]

[ ]

[ ]

2:

- 
- 
- 

:

,

(XYZ )      X (.e.,

,

),

210.

[ ]

31      20X1      ,      31      20 1 ..

,

,

31

XYZ      X,

,

,

,

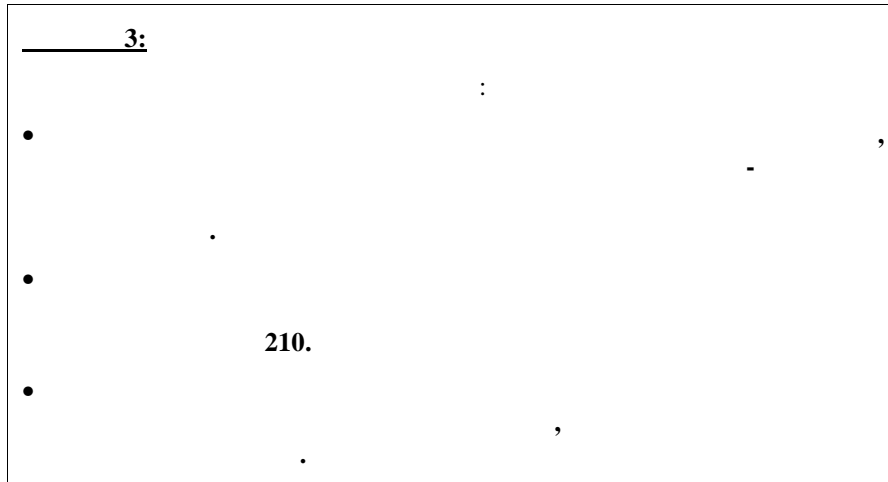
---

31





[ ]



[ ]

33

31 31 20X1 ,  
20 1 ,,

34

Ръководството е о

35 ,

33

"

"

,

"

"

34

,

.

35

,

,

:

,

,

.

---

"

,

|

....."

36

37

---

36 35,

:"

37

:"

:"

35,



31 ( " )  
20 1 , ( ) , .

[ ].

[ ]

[ ]

[ ]



,

.....

8- 12

,

.....

13- 15

,

.....

16

,

.....

17- 24

,

.....

25

:

<p>200 „</p>	<p>( ) 705 „ ,          „          „.</p>
--------------	---



1. ( )

700<sup>1</sup>

2.

:( . 1)

( )

( )

3.

15 2009

4.

( )

---

<sup>1</sup> 700 „

”

( )

5.

( )

(i)

(ii)

(iii)

( )

6.

( )

2- 7)

( )

( .

8- 12)

7. ( ) , , :  
, , , ; ,

( ) , , ,  
, , .

8. , , ,  
, , .

9. , , ,  
, , .

10. , , ,  
, , , , ,  
, , , .

11. , , ,  
, , .

12. , , ,  
11, ,

13.

( )

( )

(i)

(ii)

14.

15)

15.

---

<sup>2</sup> 260 „  
”, 13.

16)

. ( .

16.

700 ,

17)

17.

18)

18.

19.

( )

---

<sup>3</sup> 805 ,, -

( )

;

( )

,

. ( . 19)

20.

,

.

21.

,

,

. ( . 20)

22.

,

” ”

”

”

”

”

21, 23- 24)

. ( .

23.

,

,

,

( ),

”

”

( )

( ”

”),

,

;

( )

,

,

,

,

“

( ) ...”. ( :: . A22)



28.

( . 25)

\*\*\*

( . 2)

1.


2. 700

( . 6( ))

4.

---

4 700, 11.



5.

3.

450

( )

( )

( )

4.

( )

( )

5.

6.

<sup>5</sup>

450,,

”

4( )

( )

( ; )

( )  
( )

7.

( ) ;

( ) ;

( ) ;

( . 6( ) )

8.

( )

( ) ;

( ) ;

( ) ;

9.

7( ) 10, ;





17.

18.

19.

( )

( )

20.

( . 22-23)

21.

22.

23.

1 2

24.

3

,

.

4

.

5

.

,

,

.

,

( .

28)

25.

,

,

,

,

:

( )

( ),

,

,

),

( );

(

( )

,

,

( ),

( ),

;

( )

,

,

,

,

( ),

( ).

- 1: ,
- 2: ,
- 3: ,
- 4: ,
- 5: ,

<b>1:</b>
:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ,</li> <li>• .</li> <li>• 9.</li> <li>• ,</li> <li>• ,</li> </ul>
<b>210</b>

[ ]

10

31 20X1 , 31 20 1 ,

---

<sup>9</sup> 210 „ ”.  
<sup>10</sup> ” ” ” ” ”



11

12

13

"

14

12

....."

"

:"

20 1

"),

( )

( "

31

[

].

---

12,

:"

,

[ ]

[ ]

[ ]



16

17

18

....."  
17,

"

"

19.

20 1

XYZ,

XYZ

20 1

( "

"

")

31

( )

---

19

17,

:"

:"

:"

:"

[ ] .

[ ]

[ ]

[ ]

<b>3:</b>	
:	
•	,
•	.
•	<b>210.</b>
•	.
•	,
•	.
•	,
•	,
•	,
•	.

[ ]

20

31 20X1 , 31 20 1 ,

---

20 " " " " ,





XYZ,  
31 20 1  
XYZ,  
XYZ 31  
XYZ 20 1  
XYZ  
XYZ.

"  
20 1  
"),  
( )  
31

[ ]  
[ ]

---

22,  
:"

,

[ ]

[ ]

<b>4:</b>	
:	
•	,
•	.
•	<b>210.</b>
•	,
•	,
•	<b>90%</b>
•	,
•	,
•	.

[ ]

25

31 20X1 , 31 20 1 ,

25

"

"

"

"



[ ] .

[ ]

[ ]

[ ]







[ ]

[ ]

[ ]

[ ]

( 15 2009 . ) ,

---

.....	1-2
.....	3
.....	4
.....	5
	6-7
.....	8
, .....	9
	1- 4
.....	5- 11
, .....	12
1: ,	
2: ,	
3: ,	

( ) 706 „

”

200 „

”.

1. ( ) ,  
:  
( ) ,  
;  
( ) ,  
1 2 ,
2. 15 2009 .
3. ,  
:  
( ) ,  
;  
( ) ,
4. - :  
( ) - ,
5. ,



5 - 11)

9.

12)

\*\*\*

6)

1.

•

•

•

2.

6

7)

3.

( )

( . 705 )<sup>1</sup>);

( )

4.

3

( . 8)

5.

,

2,

6.

-

7.

( . " "

---

<sup>1</sup> 705 " " "  
<sup>2</sup> . 13( )ii 705

700<sup>3</sup>) ,

8.

)

(

)

9.

10.

11.





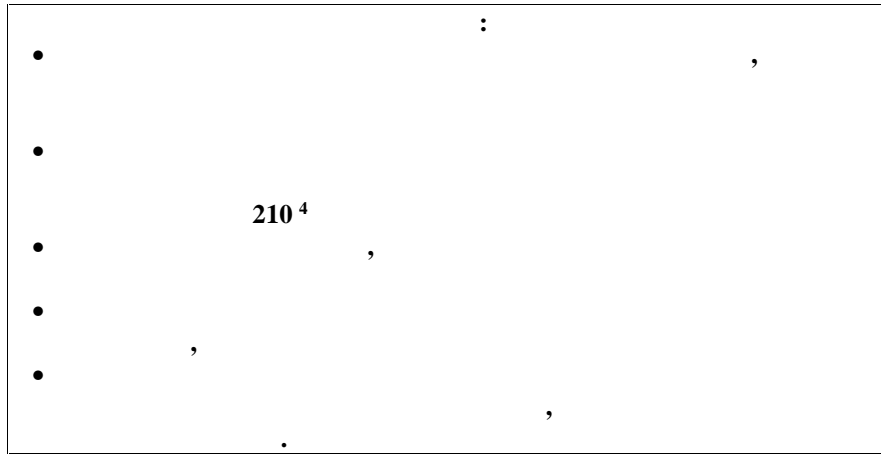
( . 1  
2)

,  
[15 2009 .], ,

210 " " -  
19( )  
560 " " - 12 ( ) 16  
570 " " - 19  
800 „ - „

[15 2009 .],

560 " " - 12( ) 16  
710 " -  
720 " " - 13-14, 16-17 19  
, " - 10( )



[ ]

5

31 20X1 , 31 20 1 .,  
,

6

7

---

4 210 "  
5 " " " "  
6 , " "

7  
8  
9

---

7  
8  
9

— misstatements,

7

9



10,

,

.

[

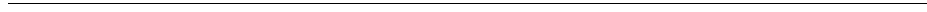
].

[ ]

[ ]

[ ]

( 15 2009 ) ,



.....	1
.....	
2-3 .....	
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7-9
.....	10-19
.....	1
.....	2- 11
:	



( ) 710 „ ”  
200 „ ”.

1. ( )

510<sup>1</sup>.

2.

:

3.

:

( )

;

( )

-

4.

15

2009 .

---

<sup>1</sup> 510 „

”.

5. :  
( )

, , ,  
;

( )

6. : ,

( ) „ - „

( ) „ - „

( “ ”).

( ) „ - „

, , ,  
“ ”

7.

( )

( )

8.

560 <sup>2</sup>.

9.

580 <sup>3</sup>,

1)

<sup>\*</sup>

- misstatements,

<sup>2</sup>

560 „

”,

14-17.

<sup>3</sup>

580 „

”,

14.



( )

;

( )

,

;

( )

.

.

7)

14.

,

”

”

,

,

,

4.

15.

,

,

,

.

8- 9)

.

16.

,

,

,

”  
10)

”

706<sup>5</sup>. ( .

17.

,

,

”

”:

( )

;

---

<sup>4</sup> 510, 6.

<sup>5</sup> 706 ”, 8.

( ) , ; ,  
 ( ) ,

18. , ,  
 , ,  
 , 6

19. ( . 11)  
 ,  
 ” ”  
 ,  
 7.

\*\*\*

( . 9)

---

<sup>6</sup> 260,,  
 13  
<sup>7</sup> 510, 6. ”,





6. ( . 12)

706).

13) ( .

7. ( . 15)

8.

9. ( . 16)

10.

, , , , ,  
,  
,  
.

18)

( .

11.

” ” ,  
” :  
20 2 ,  
” ”  
20 1 .  
”  
20 1

20 1 .”

11( ),
<ul style="list-style-type: none"> <li>•</li> <li>•</li> <li>•</li> </ul>

[ ]

8

31

20 1

9

10

8

9

10

....."



5% 20%  
 XXX 20X0 ; XXX 20X1 ,  
 20X1 XXX 20X0 ; XXX  
 XXX 20X1 XXX 20X0 .

” ”  
 ” ( ” 31  
 20 1 ”),  
 , ( ) ,

[ ] .

[ ]

[ ]

[ ]

( . 5)

, : ,	11( ),
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ,</li> <li>• ,</li> <li>• ,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ,</li> <li>• ,</li> <li>• ,</li> </ul>

[ ]

13

31

20 1

14

15

13

14

15

....."

16

15

17

15,

16

17

20X0

20X0

20X0

31

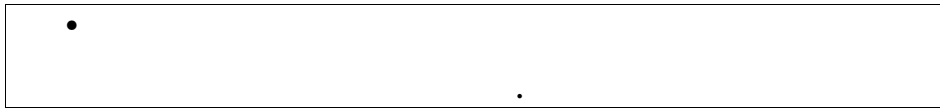
” ( ” ) , 31  
 20 1 , ( ) ,

[ ] .  
 [ ]  
 [ ]  
 [ ]

- ( . 7)

,	, 13,
• .	





[ ]

18

31

20 1

,

,

,

,

.

19

20

,

,

,

,

.

,

.

.

,

,

.

18

"

"

"

19

,

20

,

,

:"

,

....."

21

22

( " 31 20 1 " ), ( )

---

21 20

22

20,

20 0 , 31 20 1 , 31 .

[ ] .

[ ]

[ ]

[ ]



26

27

---

26

25

:"

27

25,

” ”  
,

5%

XXX 20%  
20X1 , XXX 20X0 ;

XXX 20X1 XXX 20X0 ;  
XXX 20X1 XXX

20X0 .

” ”  
,  
) , ( ) 31  
20 1 20 0 ,

[ ] .

[ ]

[ ]

[ ]



( 15 2009 ) ,

.....	1-2
.....	3
.....	4
.....	5
.....	6-7
.....	8-13
* .....	14-16
.....	1- 2
.....	3- 4
.....	A5
.....	6- 9

\_\_\_\_\_ \*

- misstatements,

“ ” “ ” ( )

AUDITING



---

	( ) 720 ,,	”
	,	
	200 ,,	
”	.	

AUDITING

1.

,

,

.

,

. ( : .A1)

2.

”

,

”

(

),

(

),

.

,

,

,

.1

(

:

.

2)

,

3.

15

2009 .

,

4.

,

,

,

,

.

5.

-

:

,

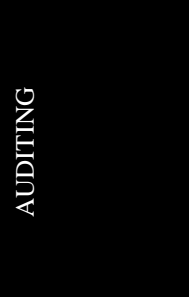
,

( )

-

(

),



<sup>1</sup> . 200 „

”, .2

( )

( 3- 4)

( )

6.

7.

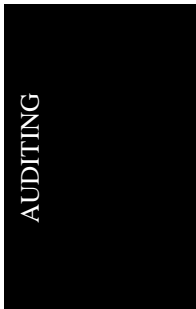
( : .A5)

8.

9.

705.2

2 705 "



10.

( )

706;<sup>4</sup>

( )

( )

. ( : .A6-A7)

11.

560.<sup>5</sup>

12.

. ( : .A8)

13.

. ( : .A9)

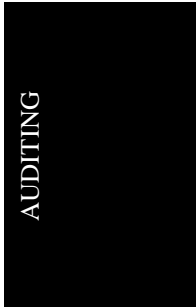
14.

. ( : .A10)

15.

---

<sup>3</sup> 260 „ „, .13  
<sup>4</sup> 706 " „, 8  
<sup>5</sup> 560 „ „, 10-17.





( . . .5 ( ) )

A3.

- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 

A4.

- 
- 
- 

( . : .7 )

A5.

,

.

,

( . : .10 )

A6.

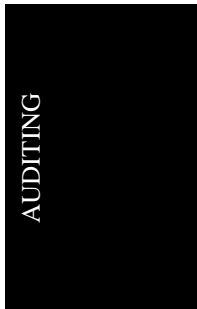
,

,

,

,

,



A7.

A8.

A9.

A10.

A11.

( : .12-13)

( : .14-16)

-

,

( 2009 . ) , 15

.....1-3

.....4

.....5

..... 6-7

.....8

.....9-10

.....11-14

.....A1-A4

.....A5-A8

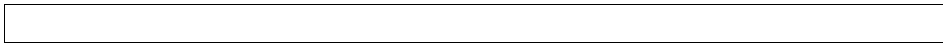
...A9-A12

.....A13-A15

:

( ) 800 ,,	-
” ’	200
”	”







1. ( ) 100-700

2. 805<sup>1</sup>

3. ; , .

4. 15 2009 .

5. , , :  
(a) ;  
( ) ;  
( )

6. - :

---

<sup>1</sup> 805 “ -

”

(a)

( )

( : A4)

2. ( : A1-A4)

7.

" " "

8.

210

3.

A8)

(a)

(b)

(c)

( : A5-

<sup>2</sup> 200 “

”, 13(a).

<sup>3</sup> 210 “

”, 6(a).



13. 700

(a)

( )

8

14.

A14-A15)

\*\*\*

6)

A1.

•

•

8

A2.

A3.

A2,

A4.

13-14

( : 8)

A5.

A6.

A7.

A6,  
210

A8.

A6 A7.



A9.

200

(a)

A10.

10

320

11

---

<sup>10</sup> 200, 14, 18 22-23.

<sup>11</sup> 320 “ ”, 2.

A11.

320

A12.

260<sup>12</sup>

A13.

( ∴ 11)

A14.

( ∴ 14)

A15.

14,

( ∴ 14)

14

( ∴ A13)

- 1: , (
- 2: ,
- ( , )
- 3: , , ( , )

1:

•

( . . . ) ,

•

•

•

210.

[ ]

31 20 1 , , ,

,

.

1 20 1 ,

(" ").

13

31 20X1

[ ]

[ ]



2:

•

( . . . ) ,

•

•

•

•

210.

[ ]

31 20 1 , ,

14



31 20X1 [ ]

[ ]  
[ ]  
[ ]

3:

•

( . . . ),

•

•

•

•

•

210.

,

,

,

.

[ ]

31

20 1

,

,

,

,

,

.

.

15

---

15

---

16

17

18

16

16,

-

,

,

,

.

,

.

,

(

31

20X1 . ( )

,

,

,

,

.

,

,

,

.

.

31

20X1

,

,

,

31

20X2 .

[

]

[

]

[

---

,

,

,

”



– ОДИТИ НА  
**ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ  
 ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ  
 ОТЧЕТ**

ЕЛЕМЕНТИ,  
 ( ..... , ..... 15  
 2009 .)

---

.....	1-3
.....	4
.....	5
.....	6
.....	7-9
.....	10
.....	11-17
.....	A1-A4
.....	A5-A9
.....	A10-A14
.....	A18
1: .....	,
2: .....	

---

( ) 805, “  
”  
200 „ ”.

1. ( ) 100-700

2. 800<sup>1</sup>. ( ∴ A1-A4)

3. ( . 600<sup>2</sup>).

4.

15 ' 2009 .

14 2010 .

5. ,

---

1 800, “ - ”

2 600, “ - ( )”



(a)

( )

( )

6.

(a)

( )

( )

7.

200

3

---

3

200, “

” 18.

.( : A5-A6)

8. 210

.4

,

,

,

,

,

,

.( : A7)

9. 210

.5

,

,

.( : A8-A9)

10. 200

,

;

,

,

.6 7

,

,

,

.( : A10-A14)

---

4 210, “ ”, 6(a).  
 5 210, 10( ).  
 6 200, 2.  
 7 200, 13( ), “ ”

11.

700,<sup>8</sup>

. ( ∴ A15-A16)

12.

13.

16,

15

14.

---

<sup>8</sup> 700, “

”.

15.

” ” . ( : A17)

705

9

16.

. ( : A18)

(a)

( )

( )

17.

<sup>9</sup> 705, “ ”,  
15.

\*\*\*

**настоящият МОС ( : 1)**

A1. 200 “ ”

A2. 200 “ ”

A3. 11 12;

A4. ( 1 )

( ) 3000.13

---

10 200, 13( ).

11 200, 13( ).

12 200, 2.

13 3000, “

”.



A7.

( : 8)

A8.

( : 9)

.16

700: 17

( )

: (i)

(ii)

( )

---

16 200, 8.  
 17 700, 35-36.

-

].

A9.

,

.

,

,

(

).

,

.

,

,

“

”

“

”

,

:

•

.

•

:

○

,

,

,

○

,

,

,

,

.

.

,

”

“

”

,

,

.



( .: 10)

A10.

240,<sup>18</sup> 550<sup>19</sup> 570

A11.

.20

A12.

A13.

---

18 240, “ ”.  
19 550, “ ”.  
20 200, 2.

A14.

11, 14)

A15.

21

A16.

2

” ( : 14-15)

A17.

” ”

\*

- misstatements,

21

700,

13(e).

A18.

( . 706)).<sup>22</sup>

.23

---

22 706, “ ”, 6.

23 510, “ A16. - ”, A8, and 705,

- , , , ,
- “ , ” ,
- , .
- ,
- .
- ,

- 1: , , (
- 2: , ( , )
- 3: , ( , )

1:

- ( .e., ) .
- 
- X, .
- , ,
- .
- 210.
- “ , ”

[ ]

20X1 , 31  
 ”). ( “  
 24

, X,  
 , ,

---

24 ,

20 1

X,

25.

31

---

25

:"

."

-

[ ]

[ ]

[ ]



2:

• :

• (.e.,

• ).

• ” ”

• ’

• ’ 26

• “ ’ ”

• ’

• .

[ ]

31 20X1 ,

( “ ”).

” ’,

X.

27

---

26 800

27 ,

-

,

”  
”  
”

X;

”  
”

,

,

,

,

31

20 1

”

”

X

XYZ.

[ ]

[ ]

[ ]

3:

• : “ , ”  
 ( .e. , )  
 • )  
 • , .  
 • , 28  
 • 210.  
 • .

[ ]

20X1 “ ” 31  
 (“ ”).  
 [ , ]  
 29 [ ],

---

28 800  
 29 , .



“ 20 1 [ ] . ” 31

DEF.

DEF,

DEF.

X

-

[ ]

[ ]

[ ]





( 2009 ) ,

---

.....	1
.....	2
.....	3
.....	4
.....	5-7
.....	8
.....	9-11
.....	12-13
.....	14-19
.....	21-22
.....	23
.....	25-26
.....	A1-A7

.....A8

..... A9

....A10

.....A11-A15

.....A16-A17

,  
.....A18

, .....A19  
.....A20

:

---

( ) 810 ,, 200 ,, ”.
-------------------------



1. ( ) , , , .

2. 15 2009 .

3. :  
(a) ;  
( ) :  
(i) , ;  
(ii) , .

4. - :  
(a) - , 1  
(b) - ,  
(c) - , -

---

<sup>1</sup> 200 “ ”, 13( )

,  
,

2.

---

2      200,      13( ).

5.

A1) , . ( :

6.

(a) :( : A2) ; ( :

A3-A7)

(b)

:

i.

;

ii.

( ,

,

,

);

iii.

,

,

(c)

.

( .

9-

11).

7.

,

,

6( ),

,

.

,

,

,

,

8.

(a)

(b)

(i)

(ii)

(c)

(d)

(e)

(f)

(g)



. ( : A8)

9.

(a) : ( : A9)

( ) [ ]:

10.

(a) 9, : 8,

(b)

11.

10( )

12.

13.

( : A10)

560<sup>3</sup>.

14.

4: ( : A15)

(a)

( : A11)

(b)

( : A12)

(c)

(i)

A13)

(ii)

(iii)

17-18,

(iv)

3

560 “

4

17-18,

(v)

(d)

(e)

(f)

(g)

(h)

(i)

15.

A12)

16.

(a)

( )

( : A15)

5

6



20.

21.

22.

23.

24.

,

,

.

,

.( ( ∴ A16)

,

710

<sup>7</sup> .( ( ∴ A17)

,

,

.

,

,

,

A18)

.( ( ∴

,

---

7

710 “  
”

—



,  
,  
,  
,

. ( : A20)

\*\*\*

( : 5-6)

A1.

,  
,

A2.

6

( : 6(a))

A3.

,  
,

A4.

,  
,

- ;
- ;

•  
•  
A5. 210<sup>8</sup>,

A6.

(a)

(b)

(c)

(d)

(e)

A7.

A6(a),



20X1 年。

( 年 月 日 )

A8.

- ；
- ；
- ；

( 年 月 日 )

A9.

8,

9.

( 年 月 日 )

A10.

8,



A17.

A18. ( ∴ 23)  
700<sup>9</sup>

A19. 24)  
720<sup>10</sup>

A20. ( ∴ 25-26)

---

<sup>9</sup> 700 “ ”, 46-47.  
<sup>10</sup> 720 “ ”

- 1: ,
- 2: ,
- 3: ,
- 4: ,
- 5: ,

1:

:

- 
- 
- 

, -

,

.

[ ]

20X1 ., , 31

, ,

31 20X1 . 15 20X2 .

, ,

[ , ]

. ,

11

[ ]

---

11

( ) 810 “  
”.

20X1 .. , , , 31 , ( )  
[ ] . )  
[ ]  
[ ]  
[ ]

2:

:

- 
- 

[ ]

20X1 ., , 31

31 20X1 . 15 20X2<sup>12</sup> .

[ ]

..

13

---

12

13

’ ( ) 810 “  
”.

20X1 .. , , , 31 , ( )

[ ]

[ ]

[ ]



3:

:

- 
- 

[ ]

20X1 ., , 31

31 20X1<sup>14</sup> . 15 20X2 .( . - ).

[ , ] .

15

---

14

15

’ ( ) 810 “  
”.

20X1 .. , , , 31 ( )

31 20X1 .

15 20X2 .

xxx.

xxx,

xxx,

xxx, xxx xxx.

, )  
20X1 . ( )

31

[ ]

[ ]

[ ]

4:

:

- 
- 

• ,

•

[ ]

20X1 , , 31

31 20X1<sup>16</sup> .

[ ]

17

---

16

17

( ) 810 “  
”.

15 20 2 .  
31 20X1 .  
[ ] .  
[ ] .  
[ ] .  
31 20X1 .  
[ ]  
[ ]  
[ ]

5:

:

- 
- 
- 

[ ]

20X1 ., , 31

31 20X1 . 15 20 2<sup>18</sup> .

[ , ] .

19

[ ] .

---

18

19

’ ( ) 810 “  
”.

[ , , ) , ( ].

, ( , , - )

31 20X1 ., [ , ] .

[ ]

[ ]

[ ]

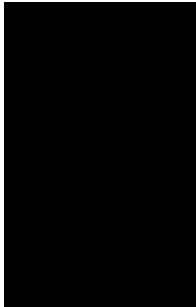


---

.....	1-10
<b>I—</b>	11-69
,	14-19
,	20-23
,	24-33
,	25-26
,	27-30
,	31-33
,	34-64
,	34-37
,	38-39
,	40-42
,	43-63
,	47-49
,	50-51
,	52-62
,	63
,	64
,	65-69
,	67-69
<b>II—</b>	
,	70-145
,	71-72
,	73-84



	74
.....	75-77
	78-80
.....	81
” ‘ ” ‘	82-83
.....	84
.....	85-105
’	85
.....	86-88
.....	89-90
’	91-95
.....	96-97
.....	98
.....	99-102
’ ‘ ‘ ‘	103-105
.....	106-137
.....	106-108
’	109-113
.....	110-113
.....	114-115
’	116-120
’	121-132
.....	129-132
’	133-135
.....	136-137





## Въведение

1.

( )

2.

( )

( )  $540^1$

( )  $315^2$   $330^3$

( )  $500^4$

3.

( ) D; ( )

( ) ( II).

---

<sup>1</sup> 540

<sup>2</sup> 315

<sup>3</sup> 330

<sup>4</sup> 500

4.

5.

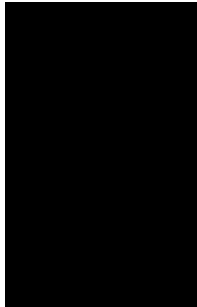
( )

( )

( )

6.

7.





12.

•

( , );

•

;

•

,

,

,

.

-

,

-

-

.

,

,

,

,

,

,

-

,

.

,

.

13.

.

,

,

,

.

,

14.

:

•

( , )

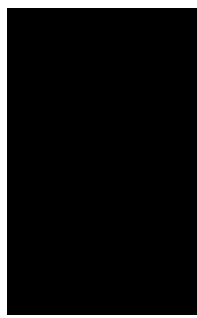
).

:

,

,

;



;

,

,

;

( ,

);

( ,

).

15.

,

,

,

16.

,

:

•

;

•

;

•

;

•

,

17.

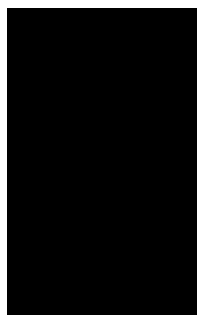
,

,

18.

,

-



( ) ( ) ,

( ) ,

( )

( ) ,

(i) ,

(ii) ,

(iii) ,

(iv) ,





(v) ;

(vi) ;

(vii) ;

(viii) ;

19.

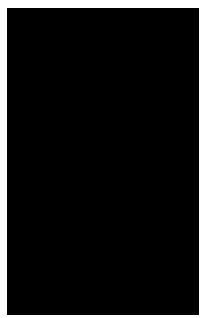
•

•

---

7

7





( )

,  
,  
;

( )

,  
;

,

;

;

,

;

.

,

,

;

( )

,

,

.

22.

,

;

•

,

,

(

”

”

),

,

,

;

•

,

,

,

,

;

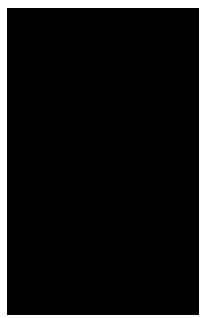
,

•

,

,

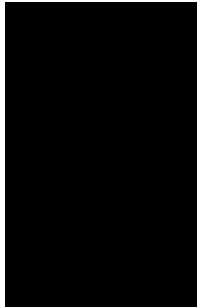
;



23.

( . .

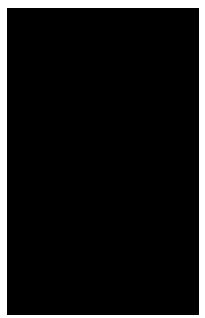
).



24. 25-33

25.

26.



• , ; ,

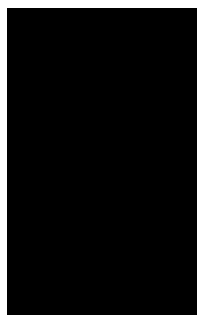
• , , .

27. , . , .

28. , . , .

29. , ( , ) , .

30. ( ) , , .



31. , ) , (

, , , ,

32. , , , ,

, , , ,

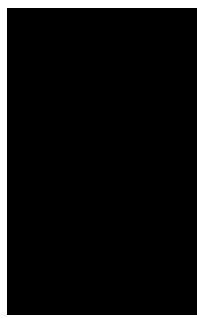
33. , , , ,

, , , ,

, , , ,

34. , , , ,

, / , ,



35.

( )

36.

• 1 ( )

• 2  
1, ,  
( ) , 2

2 :

;

;



( ,  
 ,  
 ).  
 ,  
 ). (

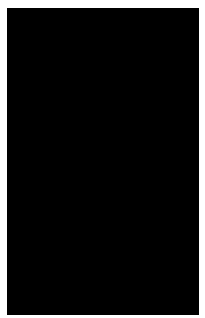
• 3

2 3. 1 2

2

37.

• , , , :  
 • .  
 • , .  
 • -  
 / , - ,



38.

39.

3),

(a)  
( )



42.

43.

44.

( . ., 1).

( ) ( “ ” ; ) ;  
( )

45.

( . . . 1),

•

•

•

( ), ( )

46.

( ) ( ),

47.

3.

48.

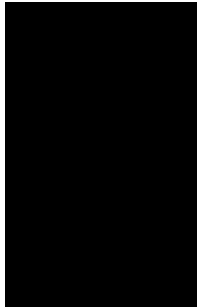
49.

•

•

•

•



50.

• ;  
• ;  
• ;

2 3,  
:

(a)

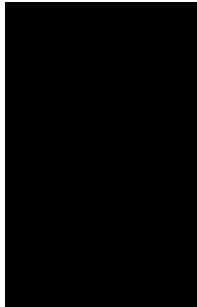
— ; ( )

• ;  
• — ;  
( ) , ;  
( ) )  
( ) .  
” ” ,  
8 ( ) , ( ) ,



51.

52.









59.

3

60.

1000





•

•

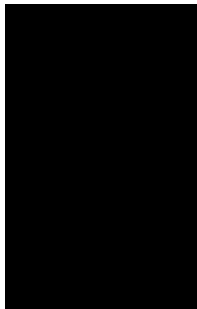
•

•

•

63.

64.





( )

68.

3

69.

•

•

•

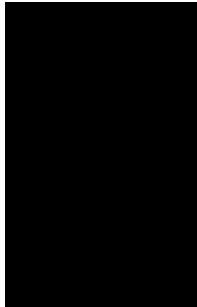
II

70.

71.

<sup>10</sup> 200, 15

1000





72.

•

•

•

73.

•

•

•

•

•

<sup>11</sup> 300

74.

540

75.

<sup>12</sup>

540,

8(a)

76.

•

•

•

•

•

•

77.

13

13

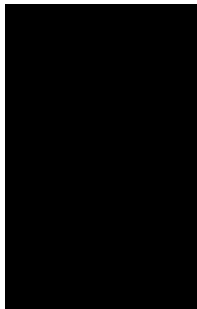
220

620

620

(

1000





),

•

•

80.

16

•

•

•

<sup>16</sup>

220,

18( ),

1000

81.

315

82.



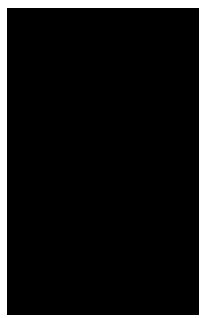
85. 540<sup>19</sup>,

- 
- 
- 

20

86.

87.




---

<sup>19</sup> 540, 2  
<sup>20</sup> 240



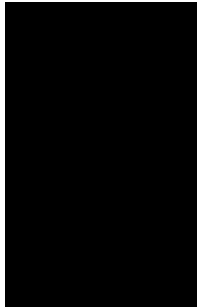
88.

89.

315

330,

90.





94.

,

.

,

,

,

.

95.

,

,

,

:

•

,

;

•

,

,

,

,

;

•

,

;

•

;

•

,

,

,

-

,

.

,

;

•

,

,

,

,

,

;

•

,

;

•

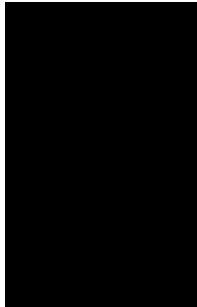
,

;



96.

• ;  
• , , .  
: 22  
• ,  
- ,  
• ( , , , )  
• ,  
• ,  
• ,



---

<sup>22</sup> 315, 6( ),

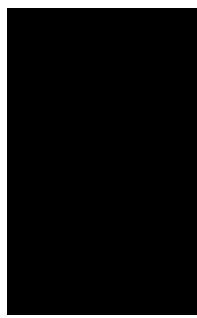
520 , 6,

97.

98.



99. 23  
100.  
101.  
102. ;



---

<sup>23</sup> 11-12 22-23 330 ,

103.

104.

<sup>24</sup>

505

330

500

2009 .

1000



•

•

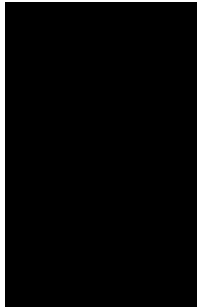
○

○

•

•

•





105.

106.

( )

107.

2

3

2

3.

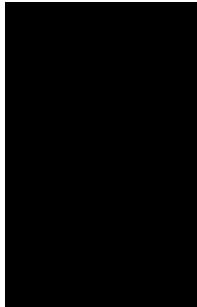
108.

540,<sup>25</sup>

<sup>25</sup> 540, 8( )

109.

1000





),<sup>26</sup> ( ,

• ,

• .

, ,

• ,

, .

• ,

, .

111.

330, 540<sup>27</sup> :

( )

;

( )

;

( )

, ,

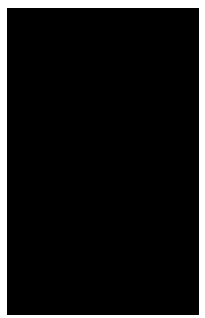
<sup>26</sup>

, 540

540, 11, 15 20.

<sup>27</sup>

540, 15(a)-( )



112.

113.

114.

540,<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> 540, 12-14

( )

(

).

( )

( )

( )

29

115.

I,

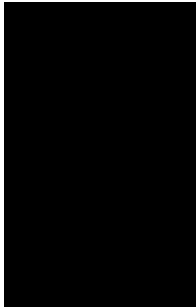
•

;

•

;

•



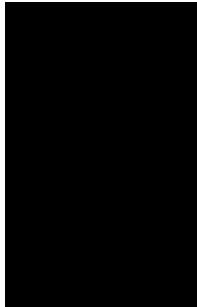
116.

117.

•

•

•



118.

1000



•

1,

•

•

•

•

•

•

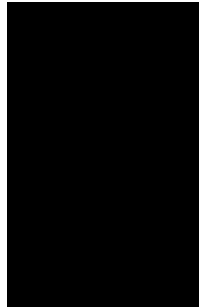
•

30

30

( ) 3402

1000



119.

2 3

( )

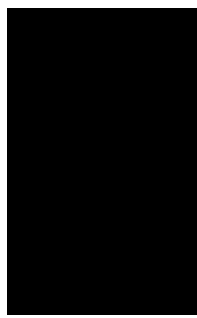
( )

120.

121.

13( ) of 540

122.



2 3

3,

123.

:

( )

;

( )

124.

( . .

3),

•

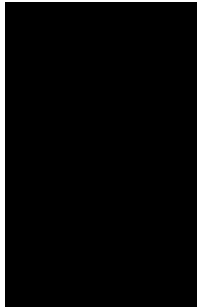
•

•

•

•

•





( . . . 1, 2 3)

129.

33

3.

130.

•

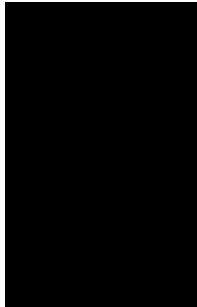
•

•

•

A77 A83 540

<sup>33</sup> . 540, A107.



131.

, ,  
.

132.

, ,

, .

133.

I,

, ,  
.

134.

8

500

, .

, ,



•

, ,

;

;

;

•

, ,

• ; ,  
• ,  
,  
( . 136 137  
) ,

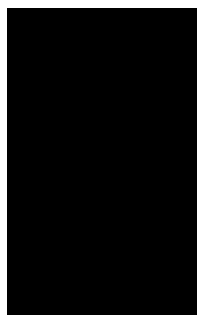
• :  
○ ,  
○ ,  
- -

135.

, ,  
, ,  
, ,

136.

, ,  
135 106  
540,<sup>34</sup>  
, ,  
, ,



---

<sup>34</sup> 540, 13( )

137.

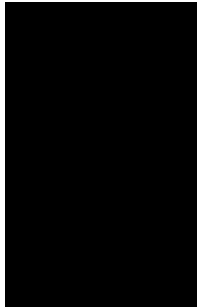
<sup>35</sup>

705<sup>36</sup>

138.

<sup>37</sup>

139.



---

<sup>35</sup> 540, 13( )

<sup>36</sup> 705 ,

<sup>37</sup> . 4 A2 200.



( ) — ,

( ) — , .

( ) — ,

( ) — .

,

,

140.

,

•

,

,

,

,

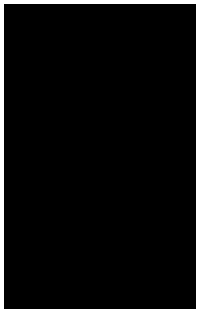
;

;

,

•

,





141.

142. 540

580<sup>41</sup>

•

•

•

<sup>40</sup> 540, 22. 4 580

( . 705  
).

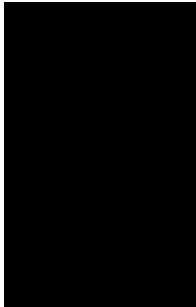
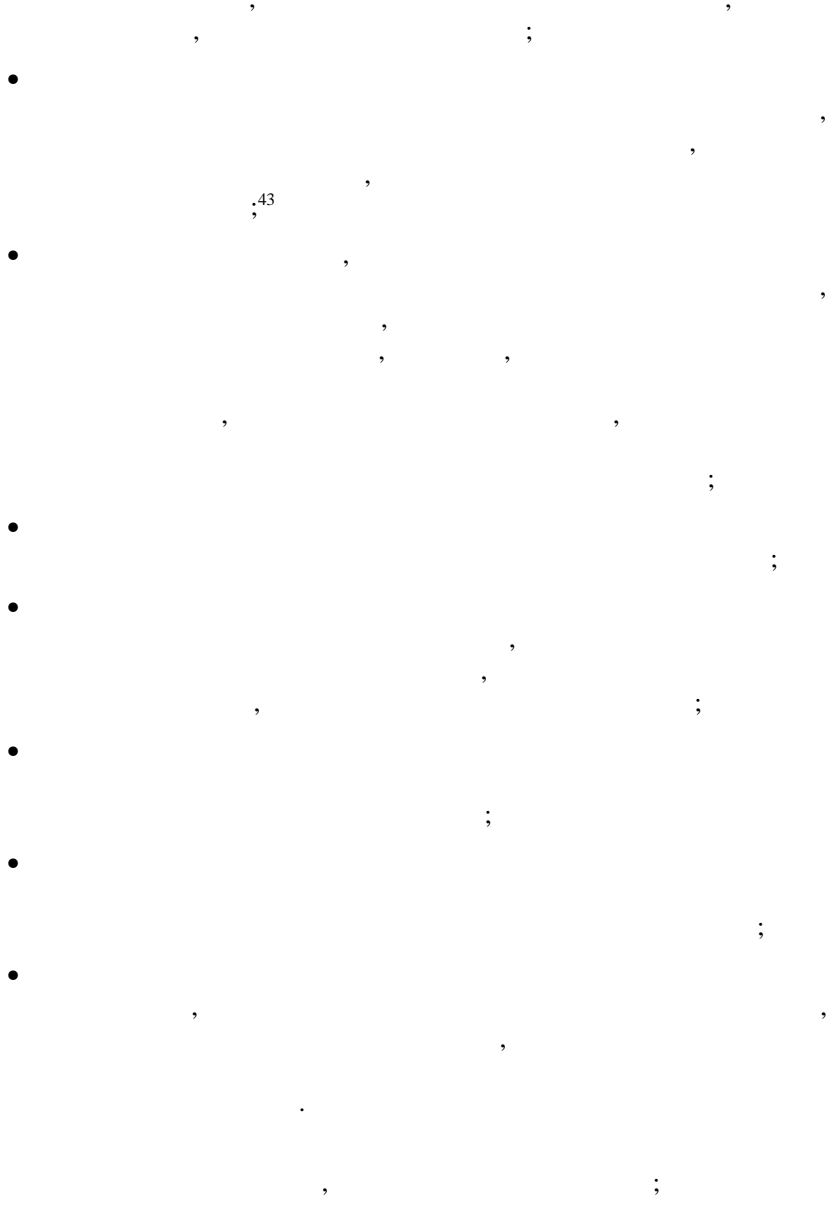
<sup>41</sup> 580, 13

143.

144. 260

---

<sup>42</sup> A80 540



43

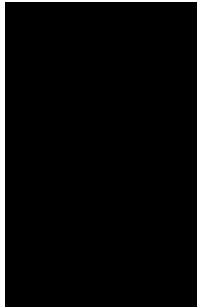
265

315

1000

145.

44



---

44

250

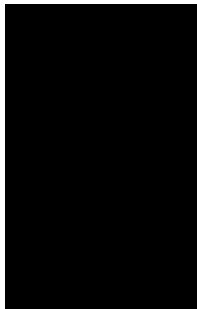
1000

1. - , , , . , , .

2. 25-26. ( ) , .

3. , , .

4. , , , . : , , , .



( )

, ;

( )

.

5.

,

.

,

.

,

,

-

,

,

.

6.

,

,

,

,

,

,

.

-

,

,

:

( )

;

( )

;

( )

;

( )

;

( )

,

,

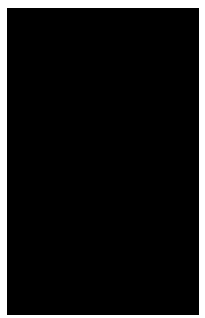
;

( )

,

,

,





7.

( )

( )

8.

9.

10.

(

),



11.

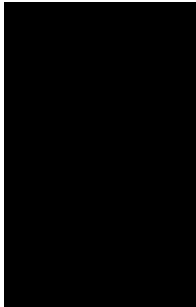
12.

13.

( )

( )

( )



<sup>1</sup> 402



( )

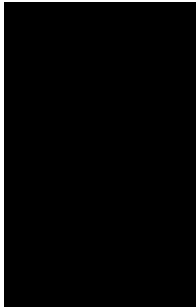
( )

( )

( )

17.

18.



19.

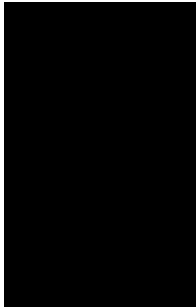
20.

( )

( )

( )

( )



( )

,  
,  
, / ,  
;

( )

,  
;

( )

,  
, ,

;

( )

,  
,

,

,

;

( )

,  
, , ,  
, , ,  
, , ,  
;

( )

,  
,

21.

, , ,

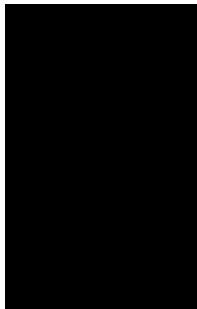
, , ,

,

,

,

.





: ,  
( ) ;  
( ) , ( )  
) , ) , ;  
( ) , .

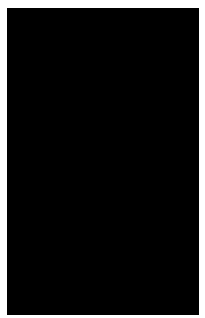
25.

,  
:  
( ) ( ) .  
;  
( ) ( ) ;  
( )  
, ;  
( ) ;  
( ) .  
, ;  
( ) .

26.

27.

, , ,  
/  
, , ,  
, , .





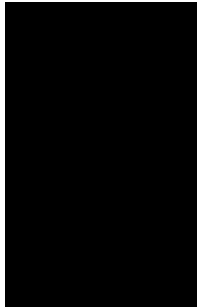
28.

29.

30.

31.

32.



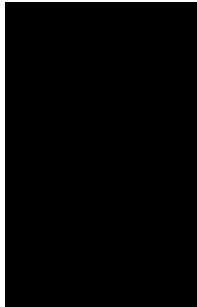
( )

( )

( )

( )

33.



# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 260 (ПРЕРАБОТЕН) КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	1–3
Роля на комуникацията .....	4–7
Дата на влизане в сила .....	8
<b>Цели</b> .....	9
<b>Дефиниции</b> .....	10
<b>Изисквания</b>	
Лица, натоварени с общо управление .....	11–13
Въпроси, които да бъдат комуникирани .....	14–17
Процесът на комуникация .....	18–22
Документация .....	23
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Лица, натоварени с общо управление.....	A1–A8
Въпроси, които да бъдат комуникирани .....	A9–A36
Процесът на комуникация .....	A37–A53
Документация .....	A54
Приложение 1: Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление	
Приложение 2: Качествени аспекти на счетоводните практики	

Международен одиторски стандарт (МОС) 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

## **Въведение**

### **Обхват на настоящия МОС**

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, при извършване на одит на финансовите отчети. Въпреки, че настоящият МОС се прилага независимо от управленската структура или размера на предприятието, конкретни съображения са в сила, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, както и в случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Настоящият МОС не установява изисквания относно комуникацията на одитора с ръководството на предприятието или с неговите собственици, освен ако те не са натоварени и с изпълнението на функции по общо управление.
2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на одита на финансови отчети, но може да се прилага, след като бъде адаптиран както е необходимо спрямо конкретните обстоятелства, към одити и на друга историческа финансова информация, когато лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за надзора върху изготвянето на тази друга историческа финансова информация.
3. Признавайки важноста на ефективната двустранна комуникация по време на одита на финансовия отчет, настоящият МОС предоставя комплексна обща рамка за комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, и идентифицира някои специфични въпроси, които да бъдат комуникирани с тях. Допълнителни въпроси, които трябва да бъдат обект на комуникация и които допълват изискванията на настоящия МОС, са посочени в други МОС (вж. Приложение 1). В допълнение, МОС 265<sup>1</sup> установява специфични изисквания по отношение на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, на съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита. Може да се изисква комуникирането и на допълнителни въпроси, които не се изискват от настоящия или от други МОС, но които са обект на изискванията на закон или нормативна разпоредба, на договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими по отношение на конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация. Нищо в настоящия МОС не възпрепятства одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и всякакви други въпроси. (Вж. параграфи А33–А36)

### **Роля на комуникацията**

4. Настоящият МОС се фокусира основно върху комуникациите от одитора към лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, ефективната двустранна комуникация е важна за оказване на съдействие на:
  - (а) одитора и лицата, натоварени с общо управление, при получаването на разбиране по въпроси, свързани с одита, в съответния контекст и при изграждането на конструктивни работни взаимоотношения. Тези взаимоотношения се изграждат при запазване на независимостта и обективността на одитора;
  - (б) одитора, при получаването от лицата, натоварени с общо управление, на информация, която е уместна за одита; Например, лицата, натоварени с общо управление, могат да подпомогнат одитора при получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, при

---

<sup>1</sup> МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

идентифицирането на подходящите източници на одиторски доказателства и при предоставянето на информация за конкретни сделки и операции или събития; и

- (в) лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на тяхната отговорност да осъществяват надзор върху процеса на финансово отчитане, като по този начин намаляват рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет.
5. Въпреки че одиторът носи отговорност за комуникиране на въпросите, изисквани от настоящия МОС, ръководството също носи отговорност за комуникирането на въпроси, свързани с общото управление с лицата, натоварени с общо управление. Комуникацията от одитора не освобождава ръководството от тази отговорност. По аналогичен начин, комуникацията от ръководството с лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от одитора, не освобождава одитора от отговорността също да комуникира тези въпроси. Комуникацията на тези въпроси от страна на ръководството обаче може да се отрази върху формата или времето на провеждане на комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление.
6. Ясното комуникиране на конкретните въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от МОС, е неразделна част от всеки одит. МОС обаче не изискват от одитора да изпълнява процедури, чиято конкретна цел е идентифицирането на някакви други въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.
7. Възможно е закон или нормативна разпоредба да ограничава комуникацията на одитора на определени въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Така например, закон или нормативни разпоредби могат изрично да забраняват комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от компетентен орган на действително или подозирано незаконно действие. В някои ситуации, потенциалните конфликти между задълженията на одитора за запазване на конфиденциалност и задълженията да комуникира може да са сложни. В тези случаи одиторът може да обмисли получаването на правна консултация.

#### **Дата на влизане в сила**

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

#### **Цели**

9. Целите на одитора са:
- (а) да комуникира ясно с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, както и планирания обхват и време на изпълнение на одита;
  - (б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, имаща отношение към одита;
  - (в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и имат отношение към тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане; и
  - (г) да насърчава ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление.

#### **Дефиниции**

10. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

- (a) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.

- (б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.

## **Изисквания**

### **Лица, натоварени с общо управление**

11. Одиторът следва да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да комуникира. (Вж. параграфи А1–А4)

#### *Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление*

12. Ако одиторът комуникира с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, например, с одитния комитет или с отделно лице, одиторът следва да определи дали трябва да комуникира и с органа за общо управление. (Вж. параграфи А5–А7)

#### *Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието*

13. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например, малък бизнес, където един единствен собственик управлява оперативно предприятието и никое друго лице не изпълнява функции по общо управление. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, и това(тези) лице(а) има(т) и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото(ите) това(тези) лице(а) в неговата(тяхната) роля на лице(а), натоварено(и) с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да се увери, че комуникацията с лицето(ата) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, по подходящ начин информира всички лица, с които в противен случай одиторът би обсъдил тези въпроси в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. (Вж. параграф А8)

### **Въпроси, които да бъдат комуникирани**

#### *Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет*

14. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително, че:
- (а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение относно финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление; и
  - (б) одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности. (Вж. параграфи А9–А10)

#### *Планиран обхват и време на изпълнение на одита*

15. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)

*Съществени констатации от одита*

16. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж. параграфи А17–А18)
- (а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът следва да обясни на лицата, натоварени с общо управление, защо одиторът счита, че дадена съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е най-подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (вж. параграфи А19–А20)
  - (б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (вж. параграф А21)
  - (в) освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието:
    - (i) съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (вж. параграф А22)
    - (ii) писмените изявления, поискани от одитора;
  - (г) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива; и (вж. параграфи А23–А25)
  - (д) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане. (Вж. параграфи А26–А28)

*Независимост на одитора*

17. В случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:
- (а) изявление, че екипът по ангажимента и съобразно случая други лица във фирмата, фирмата и, когато е приложимо, фирмите, част от мрежата от фирми, са спазили приложимите етични изисквания относно независимостта; и
    - (i) всички взаимоотношения и други въпроси между фирмата, фирмите, част от мрежата от фирми и предприятието, които съгласно професионалната преценка на одитора, биха могли разумно да бъдат разглеждани като свързани с независимостта. Това следва да включва общите възнаграждения, фактурирани през периода, обхванат от финансовия отчет, за одиторски и други, различни от одита, услуги, предоставени от фирмата и от фирмите, част от мрежата от фирми, на предприятието или на компонентите, контролирани от предприятието. Тези възнаграждения следва да бъдат разпределени към категории, които са подходящи, за да помогнат на лицата, натоварени с общо управление, да оценят ефекта от услугите върху независимостта на одитора; и
    - (ii) свързаните с въпроса предпазни мерки, които са били приложени за елиминиране на идентифицираните заплахи за независимостта или за намаляването им до приемливо ниво. (Вж. параграфи А29–А32)



## **Процесът на комуникация**

### *Установяване на процес на комуникация*

18. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж. параграфи А37–А45)

### *Форми на комуникация*

19. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, съществените констатации от одита, когато, според професионалната преценка на одитора, устната комуникация не би била подходяща. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, които са възникнали в хода на одита. (Вж. параграфи А46–А48)
20. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление въпросите, свързани с независимостта на одитора, когато това се изисква съгласно параграф 17.

### *Време на провеждане на комуникациите*

21. Одиторът следва да комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А49–А50)

### *Адекватност на процеса на комуникация*

22. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, като следва да предприеме подходящи действия. (Вж. параграфи А51–А53)

## **Документация**

23. Когато въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, като документира също кога и с кого са били комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация.<sup>2</sup> (Вж. параграф А54)

\*\*\*

## **Материали за приложение и други пояснителни материали**

### **Лица, натоварени с общо управление** (Вж. параграф 11)

- А1. Управленските структури се различават между отделните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния, като например, различни културни и правни традиции, размер и характеристики на собствеността. Така например:
- В някои юрисдикции съществува надзорен (изцяло или основно неизпълнителен) съвет, който е юридически отделен от изпълнителния (управителен) съвет (двустепенна структура на

---

<sup>2</sup> МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

управление). В други юрисдикции, както надзорните, така и изпълнителните функции, са правна отговорност на един и същ, единен, орган (едностепенна структура на управление).

- В някои предприятия лицата, натоварени с общо управление, заемат длъжности, които са неразделна част от правната структура на предприятието, например директори на дружеството. В други, например в някои държавни предприятия, с общото управление е натоварен орган, който не е част от предприятието.
  - В определени случаи, някои или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. В други, лицата, натоварени с общото управление, и ръководството, са различни лица.
  - В някои случаи, лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за одобряване<sup>3</sup> финансовите отчети на предприятието (в други случаи, ръководството носи тази отговорност).
- A2. В повечето предприятия, общото управление е колективна отговорност на орган за общо управление, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителна комисия, съвет на гуверньорите, попечители или други лица с равностойни функции. В някои по-малки предприятия обаче, едно лице може да бъде натоварено с общото управление, например, собственика-управител, когато няма други собственици, или едноличен попечител. Когато общото управление е колективна отговорност, подгрупа, като например одитния комитет или дори отделно лице, може да бъде натоварено с конкретни задачи в подкрепа на органа за общо управление при изпълнението на неговите отговорности. По същия начин, подгрупа или отделно лице може да има конкретни, правно установени отговорности, които се различават от тези на органа за общо управление.
- A3. Това разнообразие означава, че не е възможно настоящият МОС да конкретизира за всички одити лицето(ата), с което(които) одиторът трябва да комуникира определени въпроси. Също така, в някои случаи подходящото(ите) лице(а), с което(които) ще се комуникира, може да не е(са) ясно разграничимо(и) от приложимата правна рамка или други обстоятелства, свързани с ангажимента, например, предприятия, при които управленската структура не е дефинирана формално, като например, при някои семейни предприятия, някои организации с нестопанска цел и някои държавни предприятия. В тези случаи може да е необходимо одиторът да обсъди и договори с договарящата страна съответното(ите) лице(а), с което(които) да комуникира. При вземането на решение с кого да комуникира, от значение е разбирането на одитора за управленската структура и процесите на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен)<sup>4</sup>. Подходящото лице или лица, с които да се комуникира, може да са различни в зависимост от въпроса, който ще бъде комуникиран.
- A4. МОС 600 включва специфични въпроси, които да бъдат комуникирани от одиторите на група с лицата, натоварени с общо управление.<sup>5</sup> Когато предприятието е компонент на група, подходящото лице или лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата, свързани с конкретния

<sup>3</sup> Както е описано в параграф А68 от МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, носенето на отговорност за одобряване в този контекст означава разполагането с правомощия да се достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени.

<sup>4</sup> МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

<sup>5</sup> МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49

ангажимент и въпросите, които ще бъдат комуникирани. В някои случаи, няколко компонента могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система за вътрешен контрол и прилагайки едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези компоненти, са едни и същи (например, общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избегнато посредством успоредната работа с тези компоненти за целите на комуникацията.

*Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)*

- A5. Когато се обмисля комуникирането с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, одиторът може да вземе под внимание въпроси като:
- съответните отговорности на подгрупата и органа за общо управление;
  - естеството на въпроса, предмет на комуникацията;
  - приложимите законови или регулаторни изисквания;
  - дали подгрупата има правомощия да предприема действия във връзка с комуникираната информация и дали може да предоставя допълнителна информация и обяснения, от които одиторът може да се нуждае.
- A6. При вземането на решение дали е налице необходимост да се комуникира информация, в пълен формат или в резюме, и с органа за общо управление, одиторът може да бъде повлиян от одиторската оценка за това, доколко ефективно и по подходящ начин подгрупата комуникира съответната информация с органа за общо управление. При договарянето на условията на ангажимента одиторът може да посочи изрично, че одиторът си запазва правото да комуникира директно с органа за общо управление, освен ако това не е забранено съгласно закон или нормативна разпоредба.
- A7. Одитни комитети (или сходни подгрупи с различни наименования) съществуват в много юрисдикции. Въпреки, че техните конкретни правомощия и функции може да се различават, комуникацията с одитния комитет, където съществува такъв, се превърна в ключов елемент от комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление. Принципите на доброто общо управление предполагат, че:
- одиторът ще бъде канен да присъства редовно на заседанията на одитния комитет;
  - председателят на одитния комитет и, когато е уместно, останалите членове на одитния комитет, периодично ще взаимодействат с одитора;
  - минимум един път в годината одитният комитет ще провежда среща с одитора без присъствието на ръководството.

*Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието (Вж. параграф 13)*

- A8. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, поради което прилагането на изискванията към комуникацията се модифицира, за да отрази това състояние. В тези случаи, комуникацията с лицето(ата), отговорно(и) за управлението, може да не осигури по подходящ начин информация за всички лица, с които в противен случай одиторът би комуникирал в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. Например в дружество, в което всички директори участват в ръководството на предприятието, някои от тези директори (например, този, който отговаря за маркетинга) може да не знаят за съществени въпроси, обсъдени с друг директор (например, с този, отговорен за изготвянето на финансовия отчет).

## **Въпроси, които да бъдат комуникирани**

*Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет (Вж. параграф 14)*

A9. Отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет често се включват в писмото за поемане на ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, което отразява договорените условия по ангажимента.<sup>6</sup> Възможно е закон, нормативна разпоредба или управленската структура на предприятието да изисква лицата, натоварени с общо управление, да договарят условията на ангажимента с одитора. Когато случаят не е такъв, предоставянето на лицата, натоварени с общо управление, на екземпляр от писмото за поемане на ангажимент или на друга подходяща форма на писмено споразумение, може да бъде подходящ начин да се комуникира с тях във връзка с такива въпроси, като:

- отговорността на одитора за провеждането на одита в съответствие с МОС, насочен към изразяването на мнение относно финансовия отчет. Следователно, въпросите, които МОС изисква да бъдат комуникирани, включват съществените въпроси, възникнали в хода на одита на финансовия отчет, които са от значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзора върху процеса на финансово отчитане;
- факта, че МОС не изискват от одитора да разработва процедури с цел идентифициране на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление;
- когато е приложим МОС 701<sup>7</sup>, отговорностите на одитора за определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад;
- когато е приложимо, отговорността на одитора за комуникирането на специфични въпроси, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба, съгласно договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация.

A10. Закон или нормативна разпоредба, договарят с предприятието или допълнителните изисквания, приложими към ангажимента, могат да предвиждат по-разширена комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Например (а) договор с предприятието може да предвижда комуникирането на конкретни въпроси при тяхното възникване в резултат от услугите, предоставяни от фирмата или от фирма, част от мрежата от фирми, различни от одит на финансовия отчет; или (б) мандатът на одитор в публичния сектор може да предвижда комуникирането на въпроси, които са станали обект на вниманието на одитора в резултат от друга работа, като например одити на изпълнението.

*Планиран обхват и време на изпълнение на одита (Вж. параграф 15)*

A11. Комуникацията относно планирания обхват и време на провеждане на одита може:

- (а) да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да разберат по-добре последиците от работата на одитора, да обсъдят с одитора въпроси, свързани с риска и концепцията за ниво на същественост и да идентифицират области, в които биха могли да изискат от одитора да изпълни допълнителни процедури; и
- (б) да помогне на одитора да разбере по-добре предприятието и неговата среда.

---

<sup>6</sup> Вж. параграф 10 от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*.

<sup>7</sup> МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

A12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те изискват специално разглеждане от страна на одитора. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.

A13. Въпросите, предмет на комуникация, може да включват:

- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
- как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени отклонения;
- подхода на одитора към вътрешния контрол, имащ отношение към одита;
- прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита;<sup>8</sup>
- естеството и степента на специализираните умения или знания, необходими за изпълнение на планираните одиторски процедури или оценяване на резултатите от одита, включително използването на експерт на одитора;<sup>9</sup>
- когато е приложим МОС 701, предварителните виждания на одитора относно области, които е възможно да са области на значително внимание от страна на одитора при одита и следователно е възможно да са ключови одиторски въпроси;
- планирания от одитора подход за разглеждане на последствията върху отделните компоненти и оповестяванията от съществени промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане или средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или неговата дейност.

A14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да е подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато предприятието има звено за вътрешен одит, как външният одитор и вътрешните одитори могат да работят заедно, по един конструктивен и допълващ се начин, включително планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, както и естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие;<sup>10</sup>
- вижданията на лицата, натоварени с общо управление, за:
  - подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да се осъществява комуникацията;
  - разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общо управление, и ръководството;
  - целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които могат да доведат до съществени отклонения;

---

<sup>8</sup> МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

<sup>9</sup> Вж. МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

<sup>10</sup> МОС 610 (преработен), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 18, и МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 31

- въпроси, които лицата, натоварени с общо управление, считат за изискващи особено внимание по време на одита, както и области, във връзка с които те изискват изпълнението на допълнителни процедури;
  - съществените комуникации между предприятието и регулаторните органи;
  - други въпроси, които според лицата, натоварени с общо управление, могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.
- нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с: (а) вътрешния контрол на предприятието и значението му за предприятието, включително как лицата, натоварени с общо управление, осъществяват надзор върху ефективността на вътрешния контрол, и (б) разкриването на случаи на измама или възможността от възникване на такива случаи;
  - действията на лицата, натоварени с общо управление, в отговор на развитието в областта на счетоводните стандарти, практиките за корпоративно управление, правилата за регистрация на фондовата борса и свързаните с това въпроси, както и ефекта от тези развития върху, например цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително:
    - уместността, надеждността, съпоставимостта и разбираемостта на информацията, представена във финансовия отчет; и
    - преценката относно това дали финансовият отчет не е повлиян негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси.
  - отговорите на лицата, натоварени с общо управление, на предишни комуникации с одитора.
  - документите, съставляващи другата информация (съгласно дефиницията в МОС 720 (преработен)) и планирания начин и момент на публикуване на тези документи. Когато одиторът очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад, обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление може да включват също действията, които биха могли да са целесъобразни или необходими, в случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение в другата информация, получена след датата на одиторския доклад.
- A15. Макар комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, да може да помогне на одитора да планира обхвата и времето на изпълнение на одита, тя не променя изключителната отговорност на одитора за изготвянето на цялостна стратегия и план на одита, в това число за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- A16. При комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с планирания обхват и време на изпълнение на одита, е необходимо да се внимава, така че да не се компрометира ефективността на одита, особено в случаите, когато част или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. Така например, комуникирането на естеството и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предсказуеми.

*Съществени констатации от одита* (Вж. параграф 16)

- A17. Комуникирането на констатациите от одита може да включва изискването на допълнителна информация от лицата, натоварени с общо управление, за да се допълнят получените одиторски

доказателства. Така например, одиторът може да потвърди, че лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с конкретни сделки или събития.

- A18. Когато е приложим МОС 701, комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, изисквани съгласно параграф 16, както и комуникацията относно идентифицираните от одитора съществените рискове, изисквана съгласно параграф 15, са особено важни, за да може одиторът да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които поради това е възможно да са ключови одиторски въпроси.<sup>11</sup>

Съществени качествени аспекти на счетоводните практики (Вж. параграф 16(a))

- A19. Общите рамки за финансово отчитане обикновено допускат предприятието да прави счетоводни приблизителни оценки и преценки относно счетоводните политики и оповестяванията във финансовия отчет, например, във връзка с използването на ключови допускания при разработването на счетоводни приблизителни оценки, по отношение на които е налице съществена несигурност на оценяването. Наред с това, законодателството, нормативна разпоредба или общите рамки за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обобщена информация за значимите счетоводни политики или да правят препратка към „критично важни счетоводни приблизителни оценки” или „критично важни счетоводни политики и практики”, за да се идентифицира и предостави допълнителна информация за потребителите относно най-трудните, субективни или сложни преценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

- A20. В резултат на това, вижданията на одитора относно субективните аспекти на финансовия отчет може да са особено важни за лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на техните отговорности за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане. Така например, във връзка с въпросите, описани в параграф A19, възможно е лицата, натоварени с общо управление, да проявяват интерес към оценката на одитора относно адекватността на оповестяванията на несигурността на приблизителното оценяване, свързана със счетоводните приблизителни оценки, която поражда съществени рискове. Откритата и конструктивна комуникация за съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието може да включва също коментари относно приемливостта на съществените счетоводни практики или качеството на оповестяванията. Приложение 2 идентифицира въпроси, които биха могли да бъдат включени в тази комуникация.

Съществени трудности, изпитани в хода на одита (Вж. параграф 16(б))

- A21. Съществените трудности, изпитани в хода на одита, може да включват такива проблеми, като:
- съществени закъснения от страна на ръководството, недостъпност на персонала на предприятието или нежелание на ръководството да предостави информация, необходима, за да може одиторът да изпълни одиторските процедури;
  - неразумно кратко време, в рамките на което да бъде приключен одитът;
  - значителни, неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства;
  - недостъпност или липса на очаквана информация;
  - ограничения наложени върху одитора от ръководството;

---

<sup>11</sup> МОС 701, параграфи 9–10

- нежелание на ръководството да изготви или да удължи валидността на своята оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, когато такава е била поискана.

В някои ситуации е възможно тези трудности да представляват ограничение в обхвата, което води до модифициране на одиторското мнение.<sup>12</sup>

Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството (Вж. параграф 16(в)(i))

A22. Съществените въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството може да включват въпроси като:

- значими събития или сделки, възникнали или осъществени през годината;
- икономически условия, оказващи влияние върху предприятието, както и бизнес планове и стратегии, които могат да повлияят върху рисковете от съществени отклонения;
- опасения относно консултациите на ръководството с други счетоводители по счетоводни или одиторски въпроси;
- дискусии или кореспонденция във връзка с първоначалния или повтарящ се ангажимент на одитора по отношение на счетоводни практики, прилагането на одиторските стандарти или възнаграждението за одита или за други услуги;
- съществени въпроси, по които е имало разногласия с ръководството, с изключение на случаите на първоначални различия в мнението, дължащи се на непълнота във фактите или първоначалната информация, които са разрешени на по-късен етап чрез получаването от одитора на уместни факти или информация.

Обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад (Вж: параграф 16(г))

A23. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление.<sup>13</sup> Договорените условия на ангажимента за одит се изисква да бъдат документирани в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват, наред с другото, препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад.<sup>14</sup> Както е обяснено в параграф А9, ако условията на ангажимента не са договорени с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да предостави на лицата, натоварени с общо управление, копие от писмото за ангажимент, за да комуникира въпроси, имащи отношение към одита. Комуникацията, изисквана от параграф 16(г), има за цел да информира лицата, натоварени с общо управление, относно обстоятелства, при които е възможно одиторският доклад да се различава от очакваната си форма и съдържание или да включва допълнителна информация относно извършения одит.

---

<sup>12</sup> МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

<sup>13</sup> МОС 210, параграф 9

<sup>14</sup> МОС 210, параграф 10



A24. Обстоятелствата, при които от одитора се изисква или одиторът може да счете на други основания за необходимо да включи допълнителна информация в одиторския доклад в съответствие с МОС и за които се изисква комуникация с лицата, натоварени с общо управление, включват случаите, когато:

- одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен);<sup>15</sup>
- съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, е докладвана в съответствие с МОС 570 (преработен);<sup>16</sup>
- ключови одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701;<sup>17</sup>
- одиторът счита за необходимо да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен)<sup>18</sup> или други МОС изискват одиторът да постъпи по този начин.
- одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено отклонение в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен)<sup>19</sup>.

При такива обстоятелства, одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад, за да улесни обсъждането на начина, по който тези въпроси ще бъдат адресирани в одиторския доклад.

A25. В редките случаи, в които одиторът възнамерява да не включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад в съответствие с МОС 700 (преработен), от одитора се изисква да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност.<sup>20</sup> Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и при обстоятелства, когато одиторът избира да не включва описание на отговорностите на одитора в текста на одиторския доклад, както това е разрешено съгласно МОС 700 (преработен).<sup>21</sup>

Други съществени въпроси, имащи отношение към процеса на финансово отчитане (Вж. параграф 16(д))

A26. МОС 300<sup>22</sup> отбелязва, че като резултат от неочаквани събития, промени в условията или получени одиторски доказателства от одиторските процедури, може да е необходимо одиторът да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита и в тази връзка планираното естество, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с такива въпроси, например, като актуализация на първоначалните дискусии относно планирания обхват и време на изпълнение на одита.

<sup>15</sup> МОС 705 (преработен), параграф 30

<sup>16</sup> МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 25(г)

<sup>17</sup> МОС 701, параграф 17

<sup>18</sup> МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 12

<sup>19</sup> МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграф 18(а)

<sup>20</sup> МОС 700 (преработен), параграфи 46 и А63

<sup>21</sup> МОС 700 (преработен), параграф 41

<sup>22</sup> МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф А13

- A27. Други съществени въпроси, възникващи по време на одита, които имат пряко отношение към лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане, може да включват такива въпроси, като съществени отклонения в другата информация, които са били коригирани.
- A28. До степента, в която не са вече адресирани от изискванията в параграфи 16(a)–(г) и свързаните с тях материали за приложение, одиторът може да обмисли комуникирането във връзка с други въпроси, обсъдени или разгледани от лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, в случай че такова лице е назначено, в съответствие с МОС 220.<sup>23</sup>

*Независимост на одитора (Вж. параграф 17)*

- A29. От одитора се изисква да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети.<sup>24</sup>
- A30. Взаимоотношенията и другите въпроси, както и предпазните мерки, които трябва да бъдат комуникирани, са различни при различните обстоятелства, свързани с ангажимента, но по принцип адресират:
- (а) заплахите за независимостта, които могат да бъдат категоризирани като: заплахи от възникване на личен интерес, заплахи от преглед на собствената работа, заплахи от застъпничество, заплахи от фамилиарност и заплахи от сплашване; и
  - (б) предпазните мерки, създадени от професията, закон или нормативна разпоредба, предпазни мерки в рамките на предприятието и предпазни мерки в рамките на собствените системи и процедури на фирмата.
- A31. Приложимите етични изисквания или закон, или нормативна разпоредба също може да посочва конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, при обстоятелства, при които са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост. Така например, *Етичният кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС) изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, относно евентуално нарушение и мерките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме.<sup>25</sup>
- A32. Изискванията за комуникиране, свързани с независимостта на одитора, които са приложими в случай на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да са подходящи и при някои други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни или вземайки под внимание естеството и размера на бизнеса. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други субекти, като например, благотворителни организации. От друга страна, възможно е да има ситуации, при които комуникациите относно независимостта може да не са уместни, например, когато всички лица, натоварени с общо управление, са информирани за съответните факти посредством дейностите си в качеството на участници в ръководството на предприятието. Твърде вероятно случаят ще е такъв,

<sup>23</sup> Вж. параграфи 19–22 и А23–А32 от МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*

<sup>24</sup> МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 14

<sup>25</sup> Вж. раздел 290.39–49 от Кодекса на СМСЕС, който адресира случаи на нарушаване на независимостта

когато предприятието се управлява от собственика си, а фирмата на одитора и фирмите, част от мрежата от фирми, имат ограничени взаимоотношения с предприятието извън одита на финансовия отчет.

*Допълнителни въпроси (Вж. параграф 3)*

- A33. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, включва гарантиране, че предприятието е проектирало, внедрило и поддържа подходящ вътрешен контрол по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби.
- A34. На одитора могат да станат известни допълнителни въпроси, които не е задължително да са свързани с надзора върху процеса на финансово отчитане, но които, независимо от това, е вероятно да са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието или задълженията на предприятието, свързани с отчетността. Тези въпроси може да включват, например, съществени проблеми на управленските структури или процеси и значими решения или действия от страна на висшето ръководство, които не са получили съответните одобрения.
- A35. Когато определя дали да комуникира допълнителни въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да обсъди въпроси от този тип, които са станали негово достояние, с подходящото ниво на управление, освен ако при конкретните обстоятелства това не е уместно.
- A36. Ако бъде комуникиран допълнителен въпрос, може да е подходящо одиторът да информира лицата, натоварени с общо управление, че:
- (а) идентифицирането и комуникирането на такива въпроси е от второстепенно значение спрямо целта на одита, която е да се формира мнение относно финансовия отчет;
  - (б) не са изпълнявани процедури във връзка с въпрос, различен от въпрос, който е необходим за формирането на мнение относно финансовия отчет; и
  - (в) не са изпълнявани процедури, за да се установи дали съществуват и други подобни въпроси.

**Процесът на комуникация**

*Установяване на процес на комуникация (Вж. параграф 18)*

- A37. Ясната комуникация на отговорностите на одитора, на планирания обхват и време на изпълнение на одита, както и на очакваното общо съдържание на комуникациите, помага за установяване на база за ефективна двустранна комуникация.
- A38. Въпросите, които могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват обсъждането на:
- целта на комуникациите. Когато целта е ясна, одиторът и лицата, натоварени с общо управление, са в по-добра позиция за постигането на взаимно разбирателство по съответните проблеми и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация;
  - формата, в която ще бъде осъществена комуникацията;
  - лицето(ата) в екипа по ангажимента и измежду лицата, натоварени с общо управление, които ще комуникират по конкретни въпроси;

- очакването на одитора, че комуникацията ще бъде двустранна и че лицата, натоварени с общо управление, ще комуникират с одитора въпроси, които според тях имат отношение към одита, например, стратегически решения, които могат да окажат съществено влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, подозрения за измама или разкриване на случаи на измама, както и опасения, свързани с почтеността или компетентността на висшето ръководство;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от одитора;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от лицата, натоварени с общо управление.

A39. Процесът на комуникация е различен при различните обстоятелства, включително в зависимост от размера и управленската структура на предприятието, начина, по който работят лицата, натоварени с общо управление, и виждането на одитора относно съществеността на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани. Наличието на трудности при установяването на ефективна двустранна комуникация може да сочи, че комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна за целите на одита. (Вж. параграф A52)

Съображения, специфични за по-малките предприятия

A40. В случая с одити на по-малки предприятия, одиторът може да комуникира по един по-малко формален начин с лицата, натоварени с общо управление, отколкото в случая с регистрирани за търгуване на борсата или по-големи предприятия.

Комуникация с ръководството

A41. Възможно е много въпроси да бъдат обсъждани с ръководството в обичайния ход на одита, включително въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Тези дискусии признават изпълнителната отговорност на ръководството за осъществяването на дейността на предприятието и, в частност, отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

A42. Преди да комуникира въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да ги обсъди с ръководството, освен ако това е неуместно. Например, може да не е уместно с ръководството да се обсъждат въпроси, свързани с компетентността или почтеността на ръководството. В допълнение към признаването на изпълнителната отговорност на ръководството, тези първоначални дискусии могат да изяснят факти и проблеми и да дадат възможност на ръководството да предостави допълнителна информация и обяснения. По аналогичен начин, когато предприятието има звено за вътрешен одит, одиторът може да обсъди въпросите с вътрешния одитор преди да ги комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети лица

A43. От лицата, натоварени с общо управление, може да се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, или те може да решат, да предоставят на трети лица, например банкери или определени регулаторни органи, копия от писмената комуникация с одитора. В някои случаи оповестяването пред трети лица може да е незаконно или по друг начин неуместно. Когато писмена комуникация, изготвена за лицата, натоварени с общо управление, бъде предоставена на трети лица, може да се окаже важно при конкретните обстоятелства тези трети лица да бъдат уведомени, че комуникацията не е изготвена за тях, например, като се посочи в писмените комуникации с лицата, натоварени с общо управление:

- (а) че комуникацията е изготвена за ползване единствено от лицата, натоварени с общо управление, и, когато е приложимо, ръководството на групата и груповия одитор, и че трети лица не трябва да се уповават на посоченото в нея;
- (б) че одиторът не поема никаква отговорност пред трети лица; и
- (в) ограничения върху оповестяването или разпространението сред трети лица.

A44. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да изисква от одитора, например:

- да уведоми регулаторен или правоприлагащ орган за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои държави одиторът е задължен да докладва за отклонения на органите, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не предприемат корективни действия;
- да предостави копия от определени доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление, на съответните регулаторни или финансиращи органи или на други органи, като например, централизиран орган в случая на някои предприятия от публичния сектор; или
- да направи публично достояние доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление.

A45. Освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от одитора да предостави на трето лице копие от писмените комуникации на одитора с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да се нуждае от предварителното съгласие на лицата, натоварени с общо управление, преди да постъпи по този начин.

*Форми на комуникация (Вж. параграф 19)*

A46. Ефективната комуникация може да е свързана с формално представяне и писмени доклади, както и с не толкова формални комуникации, включително дискусии. Одиторът може да комуникира въпроси, различни от посочените в параграфи 19 и 20, в устна или писмена форма. Писмените комуникации могат да включват писмо за поемане на ангажимент, което се предоставя на лицата, натоварени с общо управление.

A47. В допълнение към значимостта на конкретен въпрос, формата на комуникация (например, дали да се комуникира в устна или писмена форма, степента на детайлност или обобщения в комуникацията, както и дали да се комуникира по формален или неформален начин) може да се повлияе от фактори, като:

- дали обсъждането на този въпрос ще бъде включено в одиторския доклад. Така например, когато в одиторския доклад се комуникират ключови одиторски въпроси, одиторът може да счете за необходимо да комуникира в писмен вид във връзка с въпросите, определени като ключови одиторски въпроси;
- дали въпросът е бил разрешен по удовлетворителен начин;
- дали ръководството е комуникирало въпроса преди това;
- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието;
- в случай на одит на финансови отчети със специално предназначение, дали одиторът одитира и финансовия отчет на предприятието с общо предназначение;
- законовите изисквания. В някои юрисдикции местното законодателство изисква писмената комуникация с лицата, натоварени с общо управление, да бъде в определен формат;

- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително поети ангажменти за периодични срещи или комуникации с одитора;
- непрекъснатия контакт и диалог, които одиторът поддържа с лицата, натоварени с общо управление;
- дали са настъпили съществени промени сред членовете на органа за общо управление.

A48. Когато съществен въпрос се обсъжда с отделен член измежду лицата, натоварени с общо управление, например, с председателя на одитния комитет, може да е подходящо одиторът да обобщи въпроса в последващи комуникации, за да може всички лица, натоварени с общо управление, да разполагат с пълна и балансирана информация.

*Време на провеждане на комуникациите (Вж. параграф 21)*

A49. Своевременната комуникация по време на целия одит спомага за постигането на надежден двустранен диалог между лицата, натоварени с общо управление и одитора. Подходящото време за провеждане на комуникациите обаче е различно в зависимост от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. Съществените обстоятелства включват значимостта и естеството на въпроса, както и действията, които се очаква да бъдат предприети от лицата, натоварени с общо управление. Така например:

- комуникациите, свързани с въпроси, касаещи планирането, често е възможно да бъдат осъществени на ранен етап от одиторския ангажимент, а за първоначален ангажимент, биха могли да бъдат осъществени като част от договарянето на условията на ангажимента;
- може да бъде подходящо съществена трудност, изпитана в хода на одита, да бъде комуникирана колкото е възможно по-рано от практическа гледна точка, ако лицата, натоварени с общо управление, са в състояние да помогнат на одитора да преодолее тази трудност или ако е вероятно тя да доведе до модифицирано мнение. По аналогичен начин, одиторът може да комуникира устно с лицата, натоварени с общо управление по отношение на значителни недостатъци във вътрешния контрол, които е идентифицирал по време на одита, преди да ги уведоми писмено, съгласно изискванията на МОС 265;<sup>26</sup>
- когато е приложим МОС 701, одиторът може да комуникира предварителните си виждания относно ключови одиторски въпроси по време на обсъждането на планирания обхват и времето на изпълнение на одита (вж. параграф A13), като е възможно одиторът да проведе по-чести комуникации с цел допълнително обсъждане на тези въпроси, когато комуникира във връзка със съществените констатации от одита;
- комуникациите по въпроси, свързани с независимостта, може да са подходящи, когато по отношение на заплахите за независимостта и свързаните с тях предпазни мерки са направени съществени преценки, например, когато се приема ангажимент за предоставяне на услуги, различни от одита, както и по време на заключителната дискусия;
- комуникациите относно констатациите от одита, включително вижданията на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, биха могли да бъдат проведени и като част от заключителната дискусия;

---

<sup>26</sup> МОС 265, параграфи 9 и A14

- когато се одитира както финансов отчет с общо предназначение, така и финансов отчет със специално предназначение, може да е целесъобразно времето за провеждане на комуникациите да бъде координирано.

A50. Други фактори, които е възможно да имат отношение към времето на провеждане на комуникациите включват:

- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието, обект на одит;
- законови задължения за комуникиране на определени въпроси в рамките на конкретен срок;
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително постигнати договорености за периодични срещи или комуникации с одитора;
- моментът, в който одиторът идентифицира определени въпроси, например, възможно е одиторът да не идентифицира навреме конкретен проблем (като неспазване на законодателството), така че да бъдат предприети превантивни мерки, но комуникирането на въпроса може да позволи предприемането на корективни действия.

*Адекватност на процеса на комуникиране (Вж. параграф 22)*

A51. Не е необходимо одиторът да разработва специални процедури в подкрепа на оценката на двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление; вместо това, тази оценка може да се базира върху наблюдения, получени в резултат от одиторските процедури, изпълнени за други цели. Тези наблюдения може да включват:

- целесъобразността и навременността на действията, предприети от лицата, натоварени с общо управление, в отговор на въпроси, повдигнати от одитора. Когато съществени въпроси, повдигнати в предишни комуникации, не са били адресирани по ефективен начин, може да е целесъобразно одиторът да отправи запитване защо не са били предприети подходящи действия и да обмисли повторното повдигане на въпроса. Така се избягва рискът от създаване на впечатление, че одиторът е удовлетворен, че въпросът е бил адекватно адресиран или че вече не е съществен;
- очевидната откритост на лицата, натоварени с общо управление, в техните комуникации с одитора;
- желанието и способността на лицата, натоварени с общо управление, да се срещнат с одитора без присъствието на ръководството;
- очевидната способност на лицата, натоварени с общо управление, да вникнат изцяло във въпросите, повдигнати от одитора, например, степента, в която лицата, натоварени с общо управление, проучват проблемите и поставят под въпрос отправените им препоръки;
- трудност при постигането на взаимно разбиране с лицата, натоварени с общо управление, относно формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите;
- когато всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, тяхната очевидна информираност относно начина, по който въпросите, обсъдени с одитора, се отразяват върху техните по-широки отговорности за общо управление, както и върху техните отговорности, свързани с изпълнителното ръководство;
- дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, отговаря на приложимите законови и регулаторни изисквания.

- A52. Както е посочено в параграф 4, ефективната двустранна комуникация помага както на одитора, така и на лицата, натоварени с общо управление. Нещо повече, МОС 315 (преработен) идентифицира участието на лицата, натоварени с общо управление, включително тяхното взаимодействие с вътрешния одит, ако има такъв, и външните одитори, като елемент от контролната среда на предприятието.<sup>27</sup> Неадекватната двустранна комуникация може да е индикация за неудовлетворителна контролна среда и да оказва влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения. Съществува и риск, че одиторът може да не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да формира мнение относно финансовия отчет.
- A53. В случай че двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна и ситуацията не може да бъде разрешена, одиторът може да предприеме следните действия:
- модифициране на одиторското мнение на базата на ограничение в обхвата;
  - получаване на правна консултация относно последиците от предприемането на различни действия;
  - комуникиране с трети лица (например, регулаторен орган) или с по-висшестоящ орган в управленската структура, който е извън предприятието, като собствениците на бизнеса (например, акционери в общо събрание) или отговорния министър, или парламента, в случай че става въпрос за публичния сектор.
  - оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

#### Документация (Вж. параграф 23)

- A54. Документацията за комуникация, осъществена устно, може да включва копие от протоколите, изготвени от предприятието, запазени като част от одиторската документация, когато тези протоколи представляват подходящо документиране на съответната комуникация.

---

<sup>27</sup> МОС 315 (преработен), параграф A77



**Приложение 1**

(Вж. параграф 3)

**Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление**

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МСКК 1<sup>1</sup> и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МСКК 1, *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* – параграф 30(а)
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – параграфи 21, 38(в)(i) и 40-42
- МОС 250, *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – параграфи 14, 19 и 22–24
- МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – параграф 9
- МОС 450, *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита* – параграфи 12-13
- МОС 505, *Потвърждение от външни източници* – параграф 9
- МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда* – параграф 7
- МОС 550, *Свързани лица* – параграф 27
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие* – параграф 25
- МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* – параграф 49
- МОС 610 (преработен), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграф 18; МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграфи 20 и 31
- МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* – параграф 46
- МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 17
- МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* – параграфи 12, 14, 23 и 30
- МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 12

---

<sup>1</sup> МСКК 1, *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

МОС 260 (ПРЕРАБОТЕН) КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

- МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети* – параграф 18
- МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация* – параграфи 17 – 19.

**Приложение 2**

(Вж. параграфи 16(a), A19–A20)

**Качествени аспекти на счетоводните практики**

Комуникацията, изисквана от параграф 16(a) и обсъдена в параграфи A19–A20, може да включва въпроси, като:

**Счетоводни политики**

- Доколко счетоводните политики са подходящи за конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като се отчита необходимостта от балансиране на разходите за предоставяне на информацията с вероятната полза за потребителите на финансовия отчет на предприятието. Когато съществуват приемливи алтернативни счетоводни политики, комуникацията може да включва идентифицирането на позиции от финансовия отчет, които са повлияни от избора на значими счетоводни политики, както и информация за счетоводните политики, прилагани от сходни предприятия.
- Първоначалният избор, както и промените в значимите счетоводни политики, включително прилагането на нови становища за счетоводство. Комуникацията може да включва: ефектите от времето и метода на приемане на промяна в счетоводната политика върху настоящата и бъдеща печалба на предприятието; както и времето на извършване на промяна в счетоводната политика във връзка с очаквани нови становища за счетоводство.
- Ефектът от значимите счетоводни политики в дискуссионни или нововъзникващи области (или такива, които са уникални за дадена индустрия, особено когато липсват задължителни насоки или консенсус).
- Ефектът от времето на осъществяване на сделки и операциите във връзка с периода, в който са отразени.

**Счетоводни приблизителни оценки**

- По отношение на позиции, за които приблизителните оценки са значими, въпросите, разгледани в МОС 540,<sup>29</sup> включително, например:
  - как ръководството идентифицира тези сделки, събития и условия, които биха могли да породят необходимост счетоводните приблизителни оценки да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет;
  - промени в обстоятелствата, които биха могли да породят нови счетоводни приблизителни оценки или необходимост от преразглеждане на съществуващи счетоводни приблизителни оценки;
  - дали решението на ръководството да признае или да не признае счетоводни приблизителни оценки във финансовия отчет е в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;

---

<sup>29</sup> МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*

- дали е имало или е следвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на счетоводните приблизителни оценки и ако това е така, съответните причини, както и резултатът от счетоводните приблизителни оценки в предходни периоди;
- процесът на ръководството за изготвяне на счетоводните приблизителни оценки (например, когато ръководството е използвало модел), включително дали избраната база за оценяване по отношение на счетоводната приблизителна оценка е в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- дали съществените допускания, използвани от ръководството при разработване на счетоводната приблизителна оценка, са разумни;
- когато това има отношение към разумността на съществените допускания, използвани от ръководството, или подходящото използване на приложимата обща рамка за финансово отчитане, намерението на ръководството да предприеме определен курс на действие и способността му да постъпи по този начин;
- рисковете от съществени отклонения;
- признаци за възможна предубеденост на ръководството;
- как ръководството е взело под внимание алтернативни допускания или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството е адресирало по друг начин несигурността на приблизителното оценяване при изготвянето на счетоводната приблизителна оценка;
- адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет.

#### **Оповестявания във финансовия отчет**

- Проблемните въпроси и направените във връзка с тях преценки при формулирането на особено чувствителни оповестявания във финансовия отчет (например, оповестявания, свързани с признаването на приходи, възнагражденията, предположението за действащо предприятие, последващи събития и въпроси, свързани с условните активи и пасиви).
- Общата неутралност, последователност и яснота на оповестяванията във финансовия отчет.

#### **Свързани въпроси**

- Потенциален ефект върху финансовия отчет от съществените рискове, експозиции и елементи на несигурност, като например, нерешени съдебни спорове, които са оповестени във финансовия отчет.
- Степента, в която влияние върху финансовия отчет оказват съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини. Тази комуникация може да открие:
  - суми с еднократен характер, признати през периода;
  - степента, в която тези сделки и операции са оповестени отделно във финансовия отчет;
  - дали тези сделки или операции изглеждат като замислени с оглед постигането на определено счетоводно или данъчно третиране или на конкретна законова или регулаторна цел;
  - дали формата на тези сделки или операции изглежда прекалено усложнена или случаи, в които са получени подробни консултации относно структурирането на сделката или операцията;

- случаи, в които ръководството поставя по-голям акцент върху необходимостта от определено счетоводно третиране, отколкото върху стоящата в основата на сделката или операцията икономическа същност.
- Фактори, оказващи влияние върху балансовите стойности на активите и пасивите, включително базите на предприятието за определяне на полезния живот на материалните и нематериалните активи. Комуникацията може да обяснява как факторите, оказващи влияние върху балансовите стойности, са били избрани и какъв би бил ефектът на алтернативен избор върху финансовия отчет.
- Избирателно коригиране на отклонения, например, коригирането на отклонения с ефект на увеличение на отчетената печалба, но не и на тези, които имат ефект на намаляване на отчетената печалба.

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажменти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт™, „МОС™“, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС™“, Международен стандарт за ангажменти за преглед “МСАП™“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-202-5

# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

---

	Параграф
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие .....	2
Отговорност за преценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие .....	3–7
Дата на влизане в сила .....	8
<b>Цели</b> .....	9
<b>Изисквания</b>	
Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности .....	10–11
Оценяване на преценката на ръководството .....	12–14
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството .....	15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия .....	16
Заключения на одитора .....	17–20
Последствия за одиторския доклад .....	21–24
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	25
Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет .....	26
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	A1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие .....	A2
Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности .....	A3–A7
Оценяване на преценката на ръководството .....	A8–A13
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството .....	A14–A15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия .....	A16–A20
Заключения на одитора .....	A21–A25
Последствия за одиторския доклад .....	A26–A35
Приложение: Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие	

---

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

Международен одиторски стандарт (МОС) 570 (преработен), *Действащо предприятие*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.



## Въведение

### Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора при одита на финансовия отчет във връзка с принципа за действащо предприятие и последствията за одиторския доклад. (Вж. параграф А1)

### Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие

2. Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовият отчет се изготвя при предположението, че предприятието функционира като действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин. Финансовите отчети със специално предназначение може да са изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, по отношение на която счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместна, а може и да не са изготвени в съответствие с такава обща рамка (например, счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна за някои финансови отчети, изготвени на данъчна основа (за целите на данъчното облагане) в определени юрисдикции). Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност. (Вж. параграф А2)

### Отговорност за преценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие

3. Някои общи рамки за финансово отчитане съдържат изрично изискване ръководството да направи конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както и стандарти относно въпроси, които да бъдат разгледани и оповестявания, които да бъдат направени във връзка с предположението за действащото предприятие. Така например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 изисква ръководството да направи преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.<sup>1</sup> Възможно е също така подробни изисквания по отношение на отговорността на ръководството да направи преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и свързаните с това оповестявания да са изложени в закон или нормативна уредба.
4. В други общи рамки за финансово отчитане може да не съществува изрично изискване ръководството да прави конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Независимо от това, когато счетоводната база на основата на действащото предприятие е фундаментален принцип при изготвянето на финансовия отчет, както е посочено в параграф 2, изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да оцени способността на предприятието да продължи дейността си съгласно този принцип дори ако общата рамка за финансово отчитане не включва изрично изискване за това.

---

<sup>1</sup> МСС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 25–26

5. Оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие включва преценка, извършена към определен момент, относно бъдещи резултати от събития или условия, за които е характерна вътрешноприсъща несигурност. Следните фактори имат отношение към тази преценка:
- Степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, се увеличава значително с отдалечаването на това събитие или условие, или на резултата от него в бъдещето. Поради тази причина, повечето общи рамки за финансово отчитане, изискващи изрична оценка от страна на ръководството, конкретизират периода, за който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.
  - Размерът и сложността на предприятието, естеството и състоянието на стопанската му дейност, както и степента, в която то се влияе от външни фактори, оказват влияние върху преценката относно резултатите от съответните събития или условия.
  - Всяка преценка относно бъдещето се основава на информацията, която е налична към момента, в който се прави преценката. Възможно е последващи събития да доведат до резултати, които да не са в съответствие с преценки, които са били разумни към момента, в който са били направени.

#### *Отговорности на одитора*

6. Отговорностите на одитора са да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, както и да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тези отговорности съществуват дори в случаите, когато общата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет, не включва изрично изискване ръководството да направи конкретна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
7. Въпреки това, както е посочено в МОС 200,<sup>2</sup> потенциалният ефект от вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрива съществени отклонения се засилва, когато става въпрос за бъдещи събития или условия, които биха могли да причинят прекратяване на функционирането на предприятието като действащо предприятие. Одиторът не може да предвиди такива събития или условия. Съответно, отсъствието на препратки в одиторския доклад към съществена несигурност във връзка със способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие не може да бъде разглеждано като гаранция за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

#### **Дата на влизане в сила**

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

---

<sup>2</sup> МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграфи А51–А52

## Цели

9. Целите на одитора са:

- (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет;
- (б) да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и
- (в) да докладва в съответствие с настоящия МОС.

## Изисквания

### Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

10. При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен),<sup>3</sup> одиторът следва да прецени дали съществуват събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. При изпълнение на такива процедури, одиторът следва да определи дали ръководството вече е направило предварителна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и (вж. параграфи А3–А6)

- (а) ако такава оценка е направена, одиторът следва да я обсъди с ръководството и да определи дали ръководството е идентифицирало събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и, ако това е така, плановете на ръководството да ги разгледа; или
- (б) ако такава преценка все още не е направена, одиторът следва да обсъди с ръководството основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, както и да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

11. Одиторът следва да запази повишено внимание по време на целия одит по отношение наличието на одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграф А7)

### Оценяване на преценката на ръководството

12. Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А8–А10, А12–А13)

---

<sup>3</sup> МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 5

13. При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да разгледа същия период, който е използван от ръководството при неговата преценка съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съгласно изискванията на закон или нормативна уредба, в случай че те изискват по-дълъг период. Ако преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие покрива по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, както това е дефинирано в МОС 560,<sup>4</sup> одиторът следва да изиска ръководството да разшири периода на преценката до минимум дванадесет месеца от тази дата. (Вж. параграфи А11–А13)
14. При оценяване преценката на ръководството, одиторът следва да вземе под внимание дали преценката на ръководството включва цялата уместна информация, известна на одитора в резултат на извършения одит.

#### **Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството**

15. Одиторът следва да отправи до ръководството проучващи запитвания относно информираността му за събития или условия, отвъд периода, обхванат от преценката на ръководството, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи за функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А14–А15)

#### **Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия**

16. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да реши дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (наричана по-долу „съществена несигурност“) посредством изпълнение на допълнителни одиторски процедури, включително вземане под внимание на смекчаващи фактори. Тези процедури следва да включват: (вж. параграф А16)
- (а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, изискване ръководството да направи такава преценка;
  - (б) оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, оценяване дали съществува вероятност резултатите от тези плановете да подобрят положението и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства; (вж. параграф А17)
  - (в) в случаите, когато предприятието е изготвило прогноза за паричните потоци и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещите резултати от събития или условия в процеса по оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия: (вж. параграфи А18–А19)
    - і. оценяване надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и

---

<sup>4</sup> МОС 560, *Последващи събития*, параграф 5(а)

- ii. определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.
- (г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката;
- (д) изискване на писмени изявления от ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните планове за бъдещи действия и практическата приложимост на тези планове. (Вж. параграф А20)

### **Заклучения на одитора**

17. Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет.
18. На базата на получените одиторски доказателства одиторът следва да достигне до заключение относно това дали, съгласно преценката на одитора, е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект и вероятността от настъпването на тези събития или условия са такива, че съгласно преценката на одитора, е необходимо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност: (вж. параграфи А21–А22)
  - (а) в случай на обща рамка за финансово отчитане, изискваща достоверното представяне на финансовия отчет, за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет, или
  - (б) в случай на обща рамка за съответствие, за избягване на финансов отчет, който да е подвеждащ.

*Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност*

19. Ако одиторът достигне до заключение, че използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът следва да реши дали финансовият отчет: (вж. параграфи А22–А23)
  - (а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и планове на ръководството за справяне с тези събития или условия; и
  - (б) ясно оповестява, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

*Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност*

20. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия. (Вж. параграфи А24–А25)

### **Последствия за одиторския доклад**

*Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно*

21. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора, използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е неуместно, одиторът следва да изрази отрицателно мнение. (Вж. параграфи А26–А27)

*Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност*

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

22. Ако във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, а одиторският доклад следва да включи самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”, за да: (вж. параграфи А28–А31, А34)
- (а) привлече вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, изложени в параграф 19; и
  - (б) посочи, че тези събития или условия са индикация, че е налице съществена несигурност, която би могла да породя значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

23. Ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: (вж. параграфи А32–А34)
- (а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен)<sup>5</sup>; и
  - (б) да посочи, в раздела от одиторския доклад „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, че е налице съществена несигурност, която би могла да породя

---

<sup>5</sup> МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка

24. Ако ръководството не желае да направи или разшири преценката си след като одиторът е отправил такова искане, одиторът следва да прецени последствията от това за одиторския доклад. (Вж. параграф А35)

#### **Комуникация с лицата, натоварени с общо управление**

25. С изключение на случаите, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в изпълнителното ръководство на предприятието,<sup>6</sup> одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, идентифицираните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тази комуникация с лицата, натоварени с общо управление, следва да включва следното:

- (а) дали тези събития или условия представляват съществена несигурност;
- (б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;
- (в) адекватността на свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет; и
- (г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.

#### **Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет**

26. Ако има съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, след датата на финансовия отчет, одиторът следва да отправи запитвания относно причините за забавянето. Ако одиторът счита, че забавянето би могло да е свързано със събития или условия, имащи връзка с оценката за действащо предприятие, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими, съгласно описаното в параграф 16, както и да прецени ефекта върху одиторското заключение относно наличието на съществена несигурност, съгласно описаното в параграф 18.

\*\*\*

---

<sup>6</sup> МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

## Материали за приложение и други пояснителни материали

### Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

A1. МОС 701<sup>7</sup> разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Този МОС потвърждава, че когато е приложим МОС 701, въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси и пояснява, че съществената несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие е по самото си естество ключов одиторски въпрос.<sup>8</sup>

### Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие (Вж. параграф 2)

#### *Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор*

A2. Използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие има отношение и към предприятията от публичния сектор. Така например, Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) 1 разглежда въпроса за способността на предприятията от публичния сектор да продължат да функционират като действащи предприятия.<sup>9</sup> Рискове за способността на публичните предприятия да продължат да функционират като действащи предприятия могат да възникнат, но не се ограничават единствено до случаите, когато предприятията функционират с цел генериране на печалба, когато правителството може да намали или оттегли подкрепата си за тях, или в случай на приватизация. Събитията или условията, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие от публичния сектор, могат да включват ситуации, при които предприятието от публичния сектор не разполага с достатъчно финансиране, за да продължи своето съществуване или когато се вземат политически решения, които оказват влияние върху услугите, предоставяни от предприятието от публичния сектор.

### Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

*Събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграф 10)*

A3. По-долу са представени примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Този списък не е изчерпателен и наличието на едно или повече от изброените събития не винаги означава, че е налице съществена несигурност.

#### Финансови

- Превишение на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи.

<sup>7</sup> МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

<sup>8</sup> Вж. параграфи 15 и А41 от МОС 701

<sup>9</sup> МССПС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 38–41



- Кредити с фиксиран срок за погасяване, чиито падеж приближава без реалистични шансове за подновяване или изплащане; или твърде голяма зависимост от краткосрочни кредити за финансиране на дългосрочни активи.
- Признаци за оттегляне на финансовата подкрепа от кредитори.
- Отрицателни парични потоци от основна дейност, демонстрирани от исторически или прогнозни финансови отчети.
- Неблагоприятни основни финансови показатели (съотношения).
- Значителни загуби от дейността или съществено влошаване в стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци.
- Наличие на просрочени задължения по плащания за дивиденди или преустановяване изплащането на дивиденди.
- Невъзможност за своевременно плащане на кредиторите.
- Невъзможност за спазване на условия по договори за заем.
- Промяна на условия по сделки с доставчици - от доставка на кредит към плащане веднага при получаване на доставката.
- Невъзможност за получаване на финансиране за разработка на ключов нов продукт или за други ключови инвестиции.

#### Оперативни

- Намерение на ръководството да ликвидира предприятието или да прекрати дейността.
- Загуба на основни ръководни кадри, без да са намерени заместници.
- Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзинг, лицензи или основен(ни) доставчик(ци).
- Затруднения с работната ръка.
- Недостиг на важни материали.
- Поява на изключително успешен конкурент.

#### Други

- Неспазване на изисквания за капитала или на други законови или регулаторни изисквания, например, изисквания за платежоспособност или ликвидност на финансови институции.
- Неприклучени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно да бъдат удовлетворени.
- Промени в закон, нормативна уредба или правителствената политика, за които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието.
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу бедствия, в случай че такива настъпят.

Значимостта на подобни събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Така например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да прави нормални погашения по задълженията си, може да бъде компенсиран от плановете на ръководството за поддържане на

адекватни парични потоци чрез алтернативни средства, като например продажба на активи, разсрочване на плащания по заеми или получаване на допълнителен капитал. Аналогично, загубата на основен доставчик може да бъде смекчена от наличието на подходящ алтернативен източник на доставки.

- A4. Процедурите по оценка на риска, изисквани от параграф 10, помагат на одитора да определи дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е вероятно да бъде важен фактор, както и ефекта от това върху планирането на одита. Тези процедури спомагат и за провеждането на по-своевременни обсъждания с ръководството, включително обсъждане на планове на ръководството и разрешаване на идентифицирани проблеми, свързани с предположение за действащо предприятие.

*Съображения, специфични за малките предприятия (Вж. параграф 10)*

- A5. Размерът на предприятието може да повлияе на способността му да се справи с неблагоприятни условия. Възможно е малките предприятия да са в състояние да реагират бързо на възможности, но да им липсват резерви да поддържат дейността си.
- A6. Условията от особено значение за малки предприятия включват риска от това банки и други кредитори да преустановят подкрепата си за предприятието, както и евентуалната загуба на основен доставчик, голям клиент, ключов служител или правото да извършва дейност съгласно лицензионно, франчайзинг или друго правно споразумение.

*Запазване на повишено внимание по време на одита относно одиторски доказателства за определени събития или условия (Вж. параграф 11)*

- A7. МОС 315 (преработен) изисква от одитора да преразгледа одиторската оценка за риска и да модифицира планираните допълнителни одиторски процедури по подходящ начин в случаите, когато по време на одита са получени допълнителни одиторски доказателства, които се отразяват върху одиторската оценка на риска.<sup>10</sup> Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие след като е извършена одиторската оценка на риска, в допълнение към изпълнението на процедурите съгласно параграф 16, е възможно да се наложи да се промени и одиторската оценка за рисковете от съществени отклонения. Наличието на такива събития или условия може да повлияе и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове. МОС 330<sup>11</sup> установява изисквания и предоставя насоки по този въпрос.

## **Оценяване на преценката на ръководството**

*Преценка и подкрепящ анализ на ръководството и оценка на одитора (Вж. параграф 12)*

- A8. Преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие представлява ключов елемент, когато одиторът преценява използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

<sup>10</sup> МОС 315 (преработен), параграф 31

<sup>11</sup> МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

- A9. Одиторът не носи отговорност за коригиране на липсата на анализ от страна на ръководството. В някои случаи обаче, липсата на подробен анализ от страна на ръководството в подкрепа на неговата преценка не може да е пречка одиторът да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства. Така например, когато предприятието е работило продължително време рентабилно и е имало свободен достъп до финансови ресурси, ръководството може да направи преценката си без подробен анализ. В този случай, одиторът може да оцени уместността на преценката на ръководството, без да изпълнява подробни процедури по оценяване, в случай че другите одиторски процедури на одитора са достатъчни, за да дадат възможност на одитора да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е уместно при конкретните обстоятелства.
- A10. При други обстоятелства, оценяването на преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както се изисква от параграф 12, може включва оценка на процеса, използван от ръководството при изготвяне на преценката, предположенията, на които преценката е основана, плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия, както и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства.

*Период, обхванат от преценката на ръководството* (Вж. параграф 13)

- A11. Повечето общи рамки за финансово отчитане, изрично изискващи преценка от страна на ръководството, определят периода, по отношение на който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.<sup>12</sup>

*Съображения, специфични за малките предприятия* (Вж. параграфи 12–13)

- A12. В много случаи е възможно ръководството на малки предприятия да не е изготвило подробна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, а да се осланя на задълбочени познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. Независимо от това, в съответствие с изискванията на настоящия МОС, одиторът трябва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. За малките предприятия може да е подходящо с ръководството да бъдат обсъдени начините на финансиране на предприятието в средносрочен и дългосрочен план, при условие че твърденията на ръководството могат да бъдат подкрепени от достатъчни документални доказателства и тези твърдения не противоречат на разбирането на одитора за предприятието. Следователно, изискването в параграф 13 одиторът да поиска от ръководството да разшири периода, обхванат от неговата оценка би могло да бъде удовлетворено примерно чрез обсъждане, запитване и проверка на подкрепящата документация, например, получени от клиенти поръчки за бъдещи доставки, оценени по отношение на тяхната практическа изпълнимост или подкрепени по друг начин.
- A13. Често за способността на малките предприятия да продължат да функционират като действащи предприятия е важна продължаващата подкрепа от страна на собствениците-управители. Когато едно малко предприятие е финансирано до голяма степен от собственика-управител, може да се окаже

---

<sup>12</sup> Така например, МСС 1 дефинира това като период, който следва да бъде като минимум, но без да бъде ограничен до, дванадесет месеца от края на отчетния период.

важно това финансиране да не бъде спряно. Така например, оцеляването на едно малко предприятие при финансови затруднения може да зависи от това неговият собственик-управител да подчини заем към предприятието в полза на банки или други кредитори или да подкрепи заем за предприятието, осигурявайки поръчителство със свои собствени активи в качеството на обезпечение. При такива обстоятелства, одиторът може да получи подходящи документални доказателства за подчиняването на заема от собственика-управител или за поръчителството. Когато едно предприятие е зависимо от допълнителна подкрепа от собственика-управител, одиторът може да оцени способността на собственика-управител да изпълни задълженията си съгласно договореността за подкрепа. В допълнение, одиторът може да изиска писмено потвърждение за условията на тази договореност за подкрепа, както и намеренията и разбирането на собственика-управител за нея.

**Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 15)**

- A14. Съгласно изискването на параграф 11, одиторът запазва повишено внимание относно възможността за наличие на известни събития, планирани или не, или на условия, които ще настъпят след периода, обхванат от преценката на ръководството и които биха могли да поставят под въпрос уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет. Доколкото степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, нараства при разглеждането на значително отдалечени в бъдещето събития или условия, при разглеждане на събития или условия, които са отдалечени в бъдещето, индикациите за проблеми с предположението за действащо предприятие трябва да са съществени преди да е необходимо одиторът да обмисли предприемане на допълнителни действия. В случай че са идентифицирани такива събития или условия, може да е необходимо одиторът да изиска от ръководството да оцени евентуалната им значимост за преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В такива случаи се прилагат процедурите, посочени в параграф 16.
- A15. Освен отправянето на запитвания към ръководството, одиторът не носи отговорност за изпълнението на други одиторски процедури за идентифициране на събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие за период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството, който, съгласно посоченото в параграф 13, е като минимум дванадесет месеца от датата на финансовия отчет.

**Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия (Вж. параграф 16)**

- A16. Одиторски процедури, които са подходящи във връзка с изискванията, описани в параграф 16, могат да включват:
- Анализирани и обсъждани на паричния поток, печалбата и други важни прогнози с ръководството;
  - Анализирани и обсъждани на последния наличен междинен финансов отчет на предприятието;
  - Запознаване с условията на договори по издаване на облигации и договори за заеми и определяне дали някои от тях са били нарушени;
  - Запознаване с протоколи от събрания на акционерите, от заседания на лицата, натоварени с общо управление и от важни комисии за наличие на индикации за финансови затруднения;

- Отправяне на запитване към юриконсулта на предприятието относно съществуването на съдебни дела и искове и относно разумността на преценката на ръководството за техния изход и приблизителна оценка за финансовите последици от тях;
- Потвърждаване на съществуването, правната обосновааност и възможността за осигуряване принудителното изпълнение на договорености за предоставяне или запазване на финансова помощ от свързани лица и от трети страни и оценяване на финансовата способност на тези страни да осигурят допълнителни средства;
- Оценяване на плановете на предприятието да се справи с неизпълнени поръчки за клиенти;
- Изпълнение на одиторски процедури по отношение на последващи събития за идентифициране на онези, които или смекчават, или се отразяват по друг начин върху способността на предприятието да продължи да функционира като действащо такова;
- Потвърждаване на наличието, условията и адекватността на кредитни линии;
- Получаване и преглед на издадени доклади за регулаторни мерки;
- Определяне адекватността на подкрепата за планирано освобождаване от активи.

*Оценяване на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия (Вж. параграф 16(б))*

A17. Оценяването на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия може да включва запитвания към ръководството относно неговите плановете за бъдещи действия, включително, например, плановете за ликвидация на активи, за получаване на заемни средства или за реструктуриране на дългове, намаление или отлагане на разходи, или увеличение на капитала.

*Период, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 16(в))*

A18. В допълнение към процедурите, изисквани съгласно параграф 16(в), одиторът може да направи сравнение между:

- Прогнозната финансова информация за скорошни предходни периоди и реално отчетените резултати; и
- Прогнозната финансова информация за текущия период и реалните резултати, постигнати към момента на одита.

A19. В случаите, когато предположенията на ръководството включват продължаваща подкрепа от трети лица, било чрез подчиняване на заеми, поемане на задължения за поддържане или предоставяне на допълнително финансиране или поръчителство, и тази подкрепа е важна за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, може да е необходимо одиторът да обмисли да изиска писмени потвърждения (включително за условията) от тези трети лица и да получи доказателства за тяхната способност да предоставят тази подкрепа.

*Писмени изявления (Вж. параграф 16(д))*

A20. Одиторът може да счете за целесъобразно да получи конкретни писмени изявления, извън тези, изисквани съгласно параграф 16, в подкрепа на получените одиторски доказателства относно плановете на ръководството за бъдещи действия във връзка с преценката му относно предположението за действащо предприятие и практическата приложимост на тези плановете.

**Заклучения на одитора**

*Съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграфи 18–19)*

A21. Изразът „съществена несигурност” се използва в МСС 1 при разглеждането на елементи на несигурност, свързани със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и които би следвало да бъдат оповестени във финансовия отчет. В други общи рамки за финансово отчитане при сходни обстоятелства се използва изразът „значителна несигурност”.

*Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност*

A22. Параграф 18 пояснява, че съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект от събитията или условията и вероятността от настъпването им са такива, че е необходимо подходящо оповестяване, за да се постигне достоверно представяне (при общи рамки за достоверно представяне) или за това, финансовият отчет да не е подвеждащ (при общи рамки за съответствие). Параграф 18 изисква от одитора да достигне до заключение дали е налице такава съществена несигурност, независимо от това дали и как приложимата обща рамка за финансово отчитане дефинира съществената несигурност.

A23. Параграф 19 изисква одиторът да реши дали оповестяванията във финансовия отчет разглеждат въпросите, изложени в този параграф. Това решение е в допълнение към решението на одитора относно това дали оповестяванията относно съществената несигурност, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане, са адекватни. Изискваните от някои общи рамки за финансово отчитане оповестявания, които са в допълнение към въпросите, изложени в параграф 19, може да включват оповестяванията относно:

- оценката на ръководството за значимостта на събитията или условията, свързани със способността на предприятието да посреща своите задължения; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Възможно е някои общи рамки за финансово отчитане да предоставят допълнителни насоки относно това как ръководството разглежда оповестяванията относно мащаба на потенциалния ефект от основните събития или условия и вероятността и момента на тяхното настъпване.

*Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност (Вж. параграф 20)*

A24. Дори когато не е налице съществена несигурност, параграф 20 изисква одиторът да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет осигурява адекватно оповестяване относно събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Възможно е някои общи рамки за финансово отчитане да разглеждат оповестяванията относно:

- основни събития или условия;

- оценката на ръководството за значимостта на тези събития или условия, във връзка със способността на предприятието да посреща своите задължения;
- планове на ръководството, които смекчават ефекта от тези събития или условия; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

A25. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне включва разглеждане на цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет и дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.<sup>13</sup> В зависимост от конкретните факти и обстоятелства, одиторът може да реши, че са необходими допълнителни оповестявания, за да бъде постигнато достоверно представяне. Такъв може да е случаят например, когато са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, а приложимата обща рамка за финансово отчитане не изисква изрично оповестявания по отношение на тези обстоятелства.

#### Последствия за одиторския доклад

*Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно (Вж. параграф 21)*

A26. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие във финансовия отчет е неуместно, изискването в параграф 21 одиторът да изрази отрицателно мнение се прилага, независимо от това дали финансовият отчет включва оповестяване на неуместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

A27. Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместно при конкретните обстоятелства, от ръководството може да се изисква или то може да избере да изготви финансовия отчет на друга база (например, на ликвидационна база). Одиторът може да е в състояние да извърши одит на този финансов отчет, при условие че одиторът определи, че другата счетоводна база е приемлива при конкретните обстоятелства. Одиторът може да е в състояние да изрази немодифицирано мнение относно този финансов отчет, при условие че в него се съдържа адекватно оповестяване относно счетоводната база, на основата на която е изготвен финансовият отчет, но може да счете за целесъобразно или необходимо да включи параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен)<sup>14</sup> в одиторския доклад, за да привлече вниманието на потребителите към тази алтернативна счетоводна база и причините за нейното използване.

<sup>13</sup> МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 14

<sup>14</sup> МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

*Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност (Вж. параграфи 22–23)*

- A28. Идентифицирането на съществена несигурност е въпрос, който е важен за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Използването на самостоятелен раздел със заглавие, което съдържа препратка към факта, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до предположението за действащо предприятие, привлича вниманието на потребителите към това обстоятелство.
- A29. Приложението към настоящия МОС предоставя примери за изявленията, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад върху финансовия отчет, когато Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) са приложимата обща рамка за финансово отчитане. Ако се използва приложима обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да отразят използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.
- A30. Параграф 22 установява изисквания за информацията, която да бъде представена като минимум в одиторския доклад при всеки от описаните случаи. Одиторът може да предостави допълнителна информация, за да допълни изискваните изявления, например, за да обясни:
- че наличието на съществена несигурност е фундаментално за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите;<sup>15</sup> или
  - как този въпрос е бил разгледан при одита. (Вж. параграф А1)

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 22)

A31. Пример 1 от Приложението към настоящия МОС е пример за одиторски доклад, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно. Приложението към МОС 700 (преработен) съдържа примерна формулировка, която да бъде включена в одиторския доклад за всички предприятия във връзка с принципа за действащо предприятие, за да се опишат съответно отговорностите на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора във връзка с принципа за действащо предприятие.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 23)

A32. Примери 2 и 3 от Приложението към настоящия МОС са примери за одиторски доклади, съдържащи съответно квалифицирано и отрицателно мнение, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществена несигурност.

A33. В ситуации с множество елементи на несигурност, които са съществени за финансовия отчет като цяло, одиторът може да счете, в изключително редки случаи, за целесъобразно да откаже изразяване

---

<sup>15</sup> МОС 706 (преработен), параграф А2



на мнение, вместо да включи изявленията, изисквани съгласно параграф 22. МОС 705 (преработен) предоставя насоки по този въпрос.<sup>16</sup>

Комуникация с регулаторни органи (Вж. параграфи 22–23)

A34. Когато одиторът на регулирано предприятие счете, че може да е необходимо да включи в одиторския доклад препратка към въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие, възможно е одиторът да има задължение да комуникира със съответните регулаторни, правоприлагащи или надзорни органи.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка (Вж. параграф 24)

A35. В някои случаи, одиторът може да счете за необходимо да поиска от ръководството да направи или разшири своята преценка. Ако ръководството не желае да направи това, може да е подходящо изразяването на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад, тъй като може да не е възможно одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, например одиторски доказателства относно наличието на планове, които ръководството е привело в действие, или наличието на други смекчавачи фактори.

---

<sup>16</sup> МОС 705 (преработен), параграф 10

## Приложение

(Вж. параграфи A29, A31–A32)

### Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени отклонения поради неадекватно оповестяване
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания, свързани със съществена несигурност

**Пример 1 – Немодифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600<sup>17</sup> не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.<sup>18</sup>
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Оповестяването на съществената несигурност във финансовия отчет е адекватно.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

**ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

**Доклад относно одита на финансовия отчет**<sup>19</sup>**Мнение**

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните

<sup>17</sup> МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

<sup>18</sup> МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

<sup>19</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### **Основание за изразяване на мнение**

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

### **Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие**

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

### **Ключови одиторски въпроси**

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен).*]

**Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет**<sup>20</sup>

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*<sup>21</sup>]

<sup>20</sup> Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).<sup>21</sup>]

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

---

<sup>21</sup> Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

Пример 2 – Квалифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени отклонения поради неадекватно оповестяване

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Пояснително приложение уу към финансовия отчет разглежда мащаба на споразуменията за финансиране, изтичането на срока и общия размер на споразуменията за финансиране; финансовият отчет обаче не включва коментар относно последиците или наличието на рефинансиране, нито характеризира тази ситуация като съществена несигурност.
- Финансовият отчет съдържа съществени отклонения поради неадекватното оповестяване на съществената несигурност. Изразява се квалифицирано мнение, тъй като одиторът е достигнал до заключение, че ефектът върху финансовия отчет от това неадекватно оповестяване е съществен, но не и всеобхватен за финансовия отчет.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на финансовия отчет<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

## Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на непълното оповестяване на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (за) нейните финансови резултати от дейността и паричните ѝ потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

## Основание за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение уу, споразуменията за финансиране на компанията изтичат, като непогасените суми са дължими на 19 март 20X2 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето квалифицирано мнение.

## Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.]

## Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Основание за квалифицирано мнение*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]

**Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет**<sup>23</sup>

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).<sup>24</sup>]

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).<sup>24</sup>]

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

---

<sup>23</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

<sup>24</sup> Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.



Пример 3 – Отрицателно мнение, когато е налице съществена несигурност и тя не е оповестена във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като компанията обмисля процедура по несъстоятелност. Финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания във връзка със съществената несигурност. Изразява се отрицателно мнение, тъй като ефектът върху финансовия отчет от този пропуск е съществен и всеобхватен.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното/отрицателно мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

**ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

**Доклад относно одита на финансовия отчет**<sup>25</sup>**Отрицателно мнение**

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните

<sup>25</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради пропускането на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните ѝ потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### **Основание за изразяване на отрицателно мнение**

Споразуменията за финансиране на компанията са изтекли, като непогасената сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за преговаряне или да получи заместващо финансиране и обмисля подаване на искане за обявяване в несъстоятелност. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този факт.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето отрицателно мнение.

### **Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация]

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет<sup>26</sup>**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).<sup>27</sup>]

### **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).<sup>27</sup>]

### **Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

<sup>26</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

<sup>27</sup> Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажименти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт™, „МОС™“, Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, „МСАИС™“, Международен стандарт за ангажименти за преглед „МСАП™“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

ISBN: 978-1-60815-201-8

# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 700 (ПРЕРАБОТЕН) ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	1–4
Дата на влизане в сила .....	5
<b>Цели</b> .....	6
<b>Дефиниции</b> .....	7–9
<b>Изисквания</b>	
Формиране на мнение относно финансовия отчет .....	10–15
Форма на мнението .....	16–19
Одиторски доклад .....	20–52
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет .....	53–54
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието.....	A1–A3
Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет .....	A4
Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема	A5
Оповестяване на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет .....	A6
Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне.....	A7–A9
Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане .....	A10–A15
Форма на мнението.....	A16–A17
Одиторски доклад.....	A18–A77
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет .....	A78–A84
Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети	

Международен одиторски стандарт (МОС) 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

## Въведение

### Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да формира мнение относно финансовия отчет. Също така, той разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, издаван в резултат от одита на финансов отчет.
2. МОС 701<sup>1</sup> разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. МОС 705<sup>2</sup> (преработен) и МОС 706<sup>3</sup> (преработен) разглеждат как се променят формата и съдържанието на одиторския доклад, когато одиторът изразява модифицирано мнение или включва параграф за обръщане на внимание или параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад. Други МОС също съдържат изисквания относно докладването, които са приложими, когато се издава одиторски доклад.
3. Настоящият МОС е приложим по отношение на одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение и е съставен в този контекст. МОС 800<sup>4</sup> разглежда конкретни съображения, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение. МОС 805<sup>5</sup> разглежда конкретни съображения, имащи отношение към одита на отделен компонент на финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция от финансовия отчет. Настоящият МОС е приложим и по отношение на одити, за които се прилагат МОС 800 или МОС 805.
4. Изискванията в настоящия МОС имат за цел да адресират подходящия баланс между необходимостта от последователност и съпоставимост в одиторското докладване в глобален мащаб и необходимостта от повишаване стойността на одиторското докладване, като информацията, предоставяна в одиторския доклад, се направи по-уместна за потребителите. Настоящият МОС насърчава последователността в одиторския доклад, но отчита и необходимостта от гъвкавост с цел съобразяване с конкретните обстоятелства в отделните юрисдикции. Последователността в одиторския доклад, когато одитът е проведен в съответствие с МОС, съдейства за повишаване на доверието в глобалното пазарно пространство, като прави по-лесно разграничими тези одити, които са били проведени в съответствие с глобално признати стандарти. Тази последователност спомага и за по-доброто разбиране от страна на потребителя и за идентифицирането на необичайни обстоятелства, когато такива възникват.

### Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

---

<sup>1</sup> МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

<sup>2</sup> МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

<sup>3</sup> МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

<sup>4</sup> МОС 800, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*

<sup>5</sup> МОС 805, *Конкретни съображения — одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

## Цели

6. Целите на одитора са:
- (а) да формира мнение относно финансовия отчет въз основа на оценката на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства; и
  - (б) да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад.

## Дефиниции

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:
- (а) Финансов отчет с общо предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение.
  - (б) Обща рамка с общо предназначение – обща рамка за финансово отчитане, която е създадена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие.

Терминът „обща рамка за достоверно представяне” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка и:

- (i) потвърждава изрично или по подразбиране, че, за да се постигне достоверно представяне във финансовия отчет, може да се наложи ръководството да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка; или
- (ii) потвърждава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет. Очаква се такива отклонения да се налагат само в изключително редки ситуации.

Терминът „обща рамка за съответствие” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в (i) или (ii) по-горе.<sup>6</sup>

- (в) Немодифицирано мнение – мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.<sup>7</sup>
8. Препратката към „финансов отчет” в настоящия МОС означава „пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение”<sup>8</sup>. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и какво съставлява пълен комплект на финансовия отчет.
9. Препратката към „Международни стандарти за финансово отчитане” в настоящия МОС означава Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, а препратката към „Международни счетоводни стандарти за публичния сектор”

<sup>6</sup> МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(а)

<sup>7</sup> Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно на обща рамка за съответствие.

<sup>8</sup> МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(е) представя съдържанието на финансовия отчет.

означава Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

## Изисквания

### Формиране на мнение относно финансовия отчет

10. Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.<sup>9,10</sup>
11. За да формира това мнение, одиторът следва да достигне до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Това заключение следва да вземе под внимание:
  - (а) заключението на одитора, в съответствие с МОС 330, относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;<sup>11</sup>
  - (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, относно това дали некоригираните отклонения, самостоятелно или като съвкупност, са съществени;<sup>12</sup> и
  - (в) оценките, които се изискват от параграфи 12–15.
12. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството. (Вж: параграфи А1–А3)
13. По-конкретно, одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане:
  - (а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значими счетоводни политики. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени уместността на счетоводните политики за предприятието, както и дали те са били изготвени по един разбираем начин; (вж: параграф А4);
  - (б) избраните и прилагани значими счетоводни политики съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи;
  - (в) счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, са разумни;
  - (г) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени дали:
    - информацията, която следва да е била включена е включена и дали тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана;

---

<sup>9</sup> МОС 200, параграф 11

<sup>10</sup> Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно на обща рамка за съответствие.

<sup>11</sup> МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 26

<sup>12</sup> МОС 450, *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, параграф 11



- цялостното представяне на финансовия отчет не е било повлияно негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси. (вж: параграф А5)
- (д) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и (вж: параграф А6)
- (е) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.
14. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката, изисквана съгласно параграфи 12-13, следва да включва и изявление относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне следва да включва разглеждане на: (вж: параграфи А7- А9)
- (а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и
- (б) това дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.
15. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграфи А10–А15)

#### **Форма на мнението**

16. Одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
17. Ако одиторът:
- (а) достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или
- (б) не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения,
- одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен).
18. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен). (Вж: параграф А16)
19. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да оповести това в одиторския доклад. (Вж: параграф А17)

#### **Одиторски доклад**

20. Одиторският доклад следва да е в писмен вид. (Вж: параграфи А18–А19)

*Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти*

Наименование

21. Одиторският доклад следва да е с наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж: параграф А20)

Адресат

22. Одиторският доклад следва да е адресиран, съобразно случая, на базата на обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. (Вж: параграф А21)

Одиторско мнение

23. Първият раздел на одиторския доклад следва да включва одиторското мнение и да е озаглавен „Мнение”.

24. Разделът „Мнение” от одиторския доклад следва също така:

- (а) да идентифицира предприятието, чийто финансов отчет е одитиран;
- (б) да посочва, че финансовият отчет е одитиран;
- (в) да идентифицира наименованието на всеки един компонент (отделен отчет), съставляващ финансовия отчет;
- (г) да прави препратка към пояснителните приложения, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики; и
- (д) да посочва датата на, или периода, обхванат от, всеки един компонент, съставляващ финансовия отчет. (Вж: параграфи А22–А23)

25. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако закон или нормативна уредба не изисква друго, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни:

- (а) По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- (б) По наше мнение, приложеният финансов отчет дава вярна и честна представа за [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А24–А31)

26. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, мнението на одитора следва да бъде, че приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А26–А31)

27. Ако препратката към приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение не е към МСФО, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, или към МССПС, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, мнението на одитора следва да идентифицира юрисдикцията по произход на общата рамка.

#### Основание за мнение

28. Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение”, със заглавие „Основание за изразяване на мнение”, който: (вж: параграф А32)
- (а) да посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти; (вж: параграф А33)
  - (б) да прави препратка към раздела от одиторския доклад, който описва отговорностите на одитора съгласно МОС;
  - (в) да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС); и (вж: параграфи А34–А39)
  - (г) да посочва дали одиторът счита, че одиторските доказателства, които одиторът е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение.

#### Действащо предприятие

29. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 570 (преработен).<sup>13</sup>

#### Ключови одиторски въпроси

30. При одити на пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира в одиторския доклад ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
31. Когато в други случаи от одитора се изисква съгласно закон или нормативна уредба, или одиторът реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да извърши това в съответствие с МОС 701. (Вж: параграфи А40–А42)

#### Друга информация

32. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 720 (преработен).

#### Отговорности за финансовия отчет

33. Одиторският доклад следва да съдържа раздел, озаглавен „Отговорности на ръководството за финансовия отчет”. Одиторският доклад следва да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция и не е задължително да прави препратка конкретно към „ръководството”. В някои юрисдикции подходяща препратка би могла да бъде тази към лицата, натоварени с общото управление. (Вж: параграф А44)
34. Този раздел от одиторския доклад следва да описва отговорността на ръководството за: (вж: параграфи А45–А48)
- (а) изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството прецени, че е

---

<sup>13</sup> МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 21–23

необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

- (б) оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие <sup>14</sup> и дали използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно, както и за оповестяване, ако това е приложимо, на въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие. Изясняването на отговорността на ръководството за тази оценка следва да включва описание на това кога използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно. (Вж: параграф А48)
35. Този раздел от одиторския доклад следва да идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите, описани в параграф 34 по-горе. В такъв случай заглавието на този раздел следва да прави препратка и към „лицата, натоварени с общо управление” или към такъв термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция. (Вж: параграф А49)
36. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет следва да прави препратка към „изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет” или „изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа”, съобразно случая при конкретните обстоятелства.

#### Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

37. Одиторският доклад следва да включва раздел, озаглавен „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет”.
38. Този раздел от одиторския доклад следва: (вж: параграф А50)
- (а) да посочва, че целите на одитора са:
    - (i) да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
    - (ii) да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. (Вж: параграф А51)
  - (б) да посочва, че разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такава съществува; и
  - (в) да посочва, че отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и или:
    - (i) да описва, че те се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет; или <sup>15</sup>
    - (ii) да предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграф А52)
39. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” следва освен

---

<sup>14</sup> МОС 570 (преработен), параграф 2

<sup>15</sup> МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 2

това: (вж: параграф А50)

- (а) да посочва, че като част от одита в съответствие с МОС, одиторът използва професионална преценка и запазва професионален скептицизъм по време на целия одит; и
- (б) да описва одита, като посочва, че отговорностите на одитора са:
  - (i) да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка; да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове; и да получи одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено отклонение, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска при съществено отклонение, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол;
  - (ii) да получи разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработи одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието. При обстоятелства, когато одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол заедно с одита на финансовия отчет, одиторът следва да пропусне израза, че разглеждането на вътрешния контрол от страна на одитора не е с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието;
  - (iii) да оцени уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството;
  - (iv) да направи заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществена несигурност, от одитора се изисква да привлече внимание в одиторския доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицира мнението си. Заключениеята на одитора се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие;
  - (v) когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, да оцени цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне;

- (в) когато е приложим МОС 600<sup>16</sup>, да описва допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като посочва, че:
  - (i) отговорностите на одитора се състоят в получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес дейностите в рамките на групата, за да изрази мнение относно финансовия отчет на групата;
  - (ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата; и
  - (iii) одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение.

40. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” следва също: (вж: параграф А50)

- (а) да посочва, че одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно, наред с останалото, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът идентифицира по време на одита;
- (б) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, да посочва, че одиторът предоставя на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че одиторът е изпълнил приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и комуникира с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта на одитора, а когато е приложимо, и свързаните с това предпазни мерки; и
- (в) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, за които се комуникират ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да посочва, че сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, одиторът определя тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. Одиторът описва тези въпроси в одиторския доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. (Вж: параграф А53)

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет

41. Описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, изисквано от параграфи 39-40, следва да бъде включено: (вж: параграф А54)

- (а) в самия текст на одиторския доклад;
- (б) в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да включва препратка към мястото на приложението; или (вж: параграфи А54–А55)

---

<sup>16</sup> МОС 600, Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

- (в) посредством специална препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин. (Вж: параграфи А54, А56–А57)
42. Когато одиторът прави препратка към описание на отговорностите на одитора на уебсайта на компетентен орган, одиторът следва да определи, че това описание адресира, и не е в несъответствие с, изискванията по параграфи 39-40 от настоящия МОС. (Вж: параграф А56)

#### Други отговорности за докладване

43. Ако одиторът разгледа и други отговорности за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, тези други отговорности за докладване следва да бъдат разгледани в самостоятелен раздел в одиторския доклад, който да е озаглавен “Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания” или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел, освен ако тези други отговорности за докладване не разглеждат същите теми, както тези, които са представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС, в който случай другите отговорности за докладване могат да бъдат представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС. (Вж: параграфи А58–А60)
44. В случай че други отговорности за докладване са представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС, одиторският доклад следва ясно да разграничава другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС. (Вж: параграф А60)
45. В случай че одиторският доклад съдържа самостоятелен раздел, който адресира други отговорности за докладване, изискванията на параграфи 21–40 от настоящия МОС следва да бъдат включени в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет”. „Докладът във връзка с други законови и регулаторни изисквания” следва да е поместен след „Доклада относно одита на финансовия отчет”. (Вж: параграф А60)

#### Име на съдружника, отговорен за ангажимента

46. Името на съдружника, отговорен за ангажимента следва да бъде включено в одиторския доклад при одита на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност. В редките случаи, когато одиторът възнамерява да не включва в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за одита, одиторът следва да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. (Вж: параграфи А61–А63)

#### Подпис на одитора

47. Одиторският доклад следва да бъде подписан. (Вж: параграфи А64–А65)

#### Адрес на одитора

48. Одиторският доклад следва да посочва мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува.

Дата на одиторския доклад

49. Одиторският доклад следва да е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (вж: параграфи А66–А69)
- (а) всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени; и
  - (б) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

*Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба*

50. В случай че закон или нормативна уредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да използва конкретен формат или формулировка на одиторския доклад, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум всеки един от изброените по-долу елементи: (вж: параграфи А70–А71)
- (а) Наименование;
  - (б) Адресат, според обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент;
  - (в) Раздел „Мнение”, съдържащ изразеното мнение относно финансовия отчет и препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, използвана за изготвянето на финансовия отчет (включително идентифициране на юрисдикцията по произход на общата рамка за финансово отчитане, която е различна от Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, вж. параграф 27);
  - (г) Идентифициране на финансовия отчет на предприятието, който е одитиран;
  - (д) Изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Кодекса на СМСЕС;
  - (е) Когато е приложимо, раздел, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 22 от МОС 570 (преработен);
  - (ж) Когато е приложимо, раздел „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 23 от МОС 570 (преработен);
  - (з) Когато е приложимо, раздел, който включва информацията, изисквана от МОС 701, или допълнителна информация за одита, предписана от закон или нормативна уредба, и който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно този МОС;<sup>17</sup> (вж: параграфи А72–А75)
  - (и) Когато е приложимо, раздел, който адресира изискванията за докладване в параграф 24 от МОС 720 (преработен).
  - (к) Описание на отговорностите на ръководството за изготвяне на финансовия отчет и идентифициране на лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 33–36;

<sup>17</sup> МОС 701, параграфи 11–16



- (л) Препратка към Международните одиторски стандарти и закон или нормативна уредба и описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 37–40; (вж: параграфи А50–А53)
- (м) По отношение на одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, името на съдружника, отговорен за одита, с изключение на редките случаи, в които разумно се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност;
- (н) Подпис на одитора;
- (о) Адрес на одитора;
- (п) Дата на одиторския доклад.

*Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти*

51. От одитора може да се изисква да извърши одит в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция („национални одиторски стандарти”), като при извършването на одита одиторът освен това е спазил и изискванията на МОС. В този случай, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти в допълнение към националните одиторски стандарти, но одиторът следва да постъпи по този начин само ако: (вж: параграфи А76–А77)
- (а) не е налице конфликт между изискванията, съдържащи се в националните одиторски стандарти и изискванията в МОС, който би довел до това одиторът (i) да формира различно мнение или (ii) да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства би се изисквал от МОС; и
  - (б) одиторският доклад включва като минимум всеки един от елементите, изброени в параграф 50(а)–(п) по-горе, когато одиторът използва формата или формулировката, определена от националните одиторски стандарти. Препратката обаче към „закон или нормативна уредба” в параграф 50(л) следва да се разбира като препратка към националните одиторски стандарти. Следователно одиторският доклад следва да идентифицира тези национални одиторски стандарти.
52. Когато одиторският доклад прави препратка едновременно към националните одиторски стандарти и към Международните одиторски стандарти, одиторският доклад следва да идентифицира юрисдикцията по произход на националните одиторски стандарти.

**Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи А78–А84)**

53. В случай че допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, е представена с одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали независимо от това, според професионалната преценка на одитора, тази допълнителна информация не представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Когато информацията е неразделна част от финансовия отчет, тази допълнителна информация следва да бъде обхваната от одиторското мнение.
54. В случай че допълнителна информация, която не се изисква съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е счетена за неразделна част от одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали тази допълнителна информация е представена по начин, който достатъчно и ясно я разграничава от одитирания финансов отчет. Ако това не е така, одиторът следва да поиска от

ръководството да промени начина, по който е представена неаудитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да идентифицира неаудитираната допълнителна информация и да обясни в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е одитирана.

\*\*\*

## Материали за приложение и други пояснителни материали

### Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (Вж: параграф 12)

- A1. Ръководството прави редица преценки за сумите и оповестяванията във финансовия отчет.
- A2. МОС 260 (преработен) съдържа коментар на качествените аспекти на счетоводните практики.<sup>18</sup> В хода на разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, одиторът може да получи информация за възможна предубеденост в преценките на ръководството. Одиторът може да достигне до заключение, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта на некоригираните отклонения, води до съществени отклонения във финансовия отчет като цяло. Индикациите за липса на неутралност, които могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения, включват:
- избирателна корекция на отклоненията, доведени до вниманието на ръководството в хода на одита (например, коригиране на отклоненията с ефект на увеличение на отчетената печалба, но некоригиране на отклоненията с ефект на намаление на отчетената печалба);
  - възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.
- A3. МОС 540 адресира възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.<sup>19</sup> Индикациите за възможна предубеденост на ръководството не представляват отклонения за целите на извеждане на заключения относно разумността на отделните счетоводни приблизителни оценки. Те обаче могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.

### Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет (Вж: параграф 13(a))

- A4. При оценяване дали финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значимите счетоводни политики, преценката на одитора включва въпроси, като:
- дали оповестяванията, отнасящи се до значимите счетоводни политики, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква да бъдат включени, са оповестени;
  - дали оповестената информация относно значимите счетоводни политики е уместна и следователно отразява как критериите за признаване, оценяване и представяне в приложимата обща рамка за финансово отчитане са приложени по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет при конкретните обстоятелства на оперативната дейност на предприятието и средата, в която то функционира; и
  - яснотата, с която значимите счетоводни политики са представени.

<sup>18</sup> МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, Приложение 2

<sup>19</sup> МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, параграф 21

**Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема** (Вж: параграф 13(г))

A5. Оценяването на разбираемостта на финансовия отчет включва преценка на такива въпроси, като това дали:

- информацията във финансовия отчет е представена по ясен и сбит начин.
- мястото, на което са поместени съществените оповестявания им отдава подходящото значение (например, когато е налице възприятие сред потребителите за определена стойност на специфична за даденото предприятие информация), както и дали оповестяванията са съпроводени с подходящи кръстосани препратки по начин, който не би породил съществени предизвикателства за потребителите при идентифициране на необходимата информация.

**Оповестявания на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет** (Вж: параграф 13(д))

A6. Обичайно за финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение, е да представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. Оценяването дали, с оглед на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието, включва преценката на въпроси, като:

- степента, до която информацията във финансовия отчет е уместна и специфична с оглед обстоятелствата на предприятието; и
- дали оповестяванията са адекватни, така че да подпомогнат предвидените потребители да разберат:
  - естеството и мащаба на потенциалните активи и пасиви на предприятието, произтичащи от сделки или събития, които не отговарят на критериите за признаване (или критериите за отписване), установени от приложимата обща рамка за финансово отчитане;
  - естеството и степента на рисковете от съществени отклонения, произтичащи от сделки и събития;
  - използваните методи и направените предположения и преценки, както и промените в тях, които засягат представени или оповестени по друг начин суми, включително съответните анализи на чувствителността.

**Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне** (Вж: параграф 14)

A7. Някои общи рамки за финансово отчитане изрично или по подразбиране признават концепцията за достоверно представяне<sup>20</sup>. Както е отбелязано в параграф 7(б) от настоящия МОС, обща рамка за финансово отчитане с достоверното представяне<sup>21</sup> налага не само спазване на изискванията на тази обща рамка, но също така изрично или по подразбиране признава, че може да е необходимо ръководството да предостави оповестявания, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от общата

---

<sup>20</sup> Така например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) отбелязват, че достоверното представяне изисква достоверно представяне на ефекта от сделки, други събития или условия в съответствие с дефинициите и критериите за признаване по отношение на активи, пасиви, приходи и разходи.

<sup>21</sup> Вж. МОС 200, параграф 13(а)

рамка<sup>22</sup>.

- A8. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне, както по отношение на представянето, така и на оповестяванията, е въпрос на професионална преценка. Тази оценка взема под внимание въпроси, като фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието, включително промените в тях, на базата на разбирането на одитора за предприятието и одиторските доказателства, получени по време на одита. Оценяването включва също така и преценка, например, на оповестяванията, необходими за постигането на достоверно представяне, произтичащи от въпроси, които може да са съществени (т.е., по принцип, отклоненията са считани за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще повлияят върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло), например, ефекта от еволюиращите изисквания за финансово отчитане или променящата се икономическа среда.
- A9. Оценяването на това дали финансовият отчет постига достоверно представяне може да включва, например, обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните виждания относно това защо е избрано конкретно представяне, както и алтернативи, които биха могли да бъдат взети под внимание. Обсъжданията може да включват, например:
- степента, в която сумите във финансовия отчет са агрегирани или дезагрегирани, както и дали представянето на суми или оповестявания не прикрива полезна информация или не води до подвеждаща информация;
  - съответствие с уместни отраслови практики, както и дали с оглед обстоятелствата на предприятието не са уместни, а следователно и оправдани, евентуални отклонения.

#### **Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 15)**

- A10. Както е обяснено в МОС 200, изготвянето на финансовия отчет от ръководството и съобразно случая от лицата, натоварени с общо управление, изисква включването във финансовия отчет на адекватно описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане.<sup>23</sup> Това описание информира потребителите на финансовия отчет за общата рамка, върху която се основава финансовият отчет.
- A11. Описание, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с конкретно приложима обща рамка за финансово отчитане е уместно само ако финансовият отчет съответства на всички изисквания на тази обща рамка, които са в сила през периода, обхванат от финансовия отчет.
- A12. Описание на приложима обща рамка за финансово отчитане, което съдържа непрецизен квалифициращ или ограничаващ език (например, „финансовият отчет по същество съответства на Международните стандарти за финансово отчитане“), не представлява адекватно описание на тази обща рамка, тъй като може да подведе потребителите на финансовия отчет.

#### *Препратка към повече от една обща рамка за финансово отчитане*

- A13. В някои случаи, финансовият отчет може да посочва, че е бил изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане (например, националната обща рамка и МСФО). Това може да се дължи

<sup>22</sup> Така например, МСФО изискват предприятието да предостави допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания в МСФО не е достатъчно, за да даде възможност на потребителите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития или условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието (Международен счетоводен стандарт 1, *Представяне на финансови отчети*, параграф 17(в))

<sup>23</sup> МОС 200, параграфи А2–А3

на факта, че от ръководството се изисква или че то е избрало, да изготви финансовия отчет в съответствие с двете общи рамки, в който случай и двете се считат за приложими общи рамки за финансово отчитане. Такова описание е подходящо само ако финансовият отчет съответства на всяка една от общите рамки поотделно. За да се разглежда като изготвен в съответствие с две общи рамки, финансовият отчет трябва да съответства на двете общи рамки едновременно и без да е необходимо каквото и да е равнение на отчетите. На практика, едновременното съответствие е малко вероятно, освен ако юрисдикцията не е приела другата обща рамка (например, МСФО) като своя собствена национална обща рамка или ако не е премахнала всички бариери за постигане на съответствие с нея.

- A14. Финансов отчет, който е изготвен в съответствие с една обща рамка за финансово отчитане и който съдържа пояснително приложение или допълнителен отчет за равняване на данните за резултатите спрямо тези, които биха били отчетени съгласно друга обща рамка, не е изготвен в съответствие с тази друга обща рамка. Това е така, тъй като финансовият отчет не съдържа цялата информация по начин, който се изисква от тази друга обща рамка.
- A15. Финансовият отчет обаче може да бъде изготвен в съответствие с една приложима обща рамка за финансово отчитане и в допълнение да описва в пояснителните приложения към финансовия отчет степента, в която финансовият отчет съответства на друга обща рамка (например, финансов отчет, изготвен в съответствие с националната обща рамка, който в същото време описва и степента, до която той съответства на МСФО). Това описание може да представлява допълнителна финансова информация, разгледана в параграф 54, и се обхваща от одиторското мнение, ако не може ясно да бъде разграничено от финансовия отчет.

#### **Форма на мнението**

- A16. Възможно е да съществуват случаи, при които финансовият отчет, макар и изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне. В този случай, може да е възможно ръководството да включи допълнителни оповестявания във финансовия отчет, извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка или, в изключително редки случаи, да се отклони от дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. (Вж: параграф 18)
- A17. В изключително редки случаи одиторът ще разглежда финансов отчет, който е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, като подвеждащ, ако одиторът е определил, в съответствие с МОС 210, че тази обща рамка е приемлива.<sup>24</sup> (Вж: параграф 19)

#### **Одиторски доклад (Вж: параграф 20)**

- A18. Писменият доклад обхваща доклади, издадени на хартиен носител и доклади, изготвени в електронна форма.
- A19. Приложението към настоящия МОС съдържа илюстративни примери на одиторски доклади върху финансов отчет, включващи елементите, описани в параграфи 21–49. С изключение на разделите „Мнение” и „Основание за изразяване на мнение”, настоящият МОС не установява изисквания за подреждане на елементите на одиторския доклад. Настоящият МОС обаче изисква използването на определени заглавия, чиято цел е да съдействат за превръщането на одиторските доклади, които се отнасят за одити, извършени в съответствие с МОС, в по-разпознаваеми, особено при ситуации, в които елементите на одиторския доклад са представени в ред, който се различава от примерните одиторски доклади в Приложението към настоящия МОС.

<sup>24</sup> МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 6(a)

*Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти*

Наименование (Вж: параграф 21)

A20. Наименованието, посочващо, че докладът представлява доклад на независим одитор, например, „Доклад на независимия одитор”, разграничава доклада на независимия одитор от докладите, издавани от други лица.

Адресат (Вж: параграф 22)

A21. Закон, нормативна уредба или условията на ангажимента може да посочват до кого трябва да бъде адресиран одиторският доклад в конкретната юрисдикция. Обикновено одиторският доклад се адресира до лицата, за които докладът е изготвен, често или до акционерите, или до лицата, натоварени с общото управление на предприятието, чийто финансов отчет е предмет на одита.

Одиторско мнение (Вж. параграфи 24–26)

Препратка към финансовия отчет, който е одитиран

A22. Одиторският доклад посочва, например, че одиторът е извършил одит на финансовия отчет на предприятието, който включва [посочва се наименованието на всеки компонент (отделен отчет), който представлява елемент от пълния комплект на финансовия отчет, изискван от приложимата обща рамка за финансово отчитане, като се упоменава и датата или периодът, обхванат от всеки финансов отчет] и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

A23. Когато одиторът разполага с информация, че одитираният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа и друга информация, например годишен доклад за дейността, той може да обмисли, ако форматът на представяне позволява това, да посочи номерата на страниците, на които е представен одитираният финансов отчет. Това ще помогне на потребителите да идентифицират финансовия отчет, за който се отнася одиторският доклад.

„Представя достоверно, във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа”

A24. Фразите „представя достоверно, във всички съществени аспекти” и „дава вярна и честна представа” се считат за еквивалентни. Дали в дадена юрисдикция ще се използва фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти” или фразата „дава вярна и честна представа” се определя от закон или нормативната уредба, регулираща одита на финансови отчети в тази юрисдикция, или от общоприетата практика в тази юрисдикция. Когато закон или нормативната уредба изисква използването на различна формулировка, това не засяга изискването към одитора, съдържащо се в параграф 14 на настоящия МОС, да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.

A25. Когато одиторът изразява немодифицирано мнение, не е уместно да използва фрази, като „с горепосоченото обяснение” или „предмет на/под условие на” във връзка с мнението, тъй като те навеждат на мисълта за условно мнение, или отслабване, или модифициране на мнението.

Описание на финансовия отчет и на въпросите, които той представя

A26. Одиторското мнение обхваща пълния комплект на финансовия отчет, както той е дефиниран от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Така например, при много общи рамки с общо предназначение финансовият отчет може да включва: отчет за финансовото състояние, отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и свързаните

с тях пояснителни приложения, които обикновено се състоят от обобщено оповестяване на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. В някои юрисдикции допълнителна информация също може да бъде сметена за неразделна част от финансовия отчет.

- A27. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, одиторското мнение посочва, че финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа за, въпросите, за чието представяне е бил изготвен финансовият отчет. Така например, в случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с МСФО, тези въпроси са *финансовото състояние на предприятието към края на периода и финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието за периода, завърриващ тогава*. Като следствие от това, намерението е обозначено с [...] в параграф 25 и другаде в настоящия МОС да бъде заменено от думите с наклонен шрифт в предходното изречение, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане, или, в случай на други приложими общи рамки за финансово отчитане, да бъде заменено от думи, описващи въпросите, които финансовият отчет има за цел да представи.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане и как тя може да окаже влияние върху одиторското мнение

- A28. Идентифицирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение цели да информира потребителите на одиторския доклад какъв е контекстът, в който е изразено това одиторско мнение; то няма за цел да ограничи оценката, изисквана съгласно параграф 14. Приложимата обща рамка за финансово отчитане се идентифицира посредством следните фрази:

„... в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане” или

„... в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X ...”.

- A29. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане обхваща стандарти за финансово отчитане и законови или регулаторни изисквания, общата рамка се идентифицира посредством следната фраза:

„... в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на Търговския закон на юрисдикция X”. МОС 210 разглежда ситуацията, при които е налице конфликт между стандартите за финансово отчитане и законодателните или регулаторните изисквания.<sup>25</sup>

- A30. Както е посочено в параграф А8, финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане, като в този случай и двете представляват приложими общи рамки за финансово отчитане. Съответно, когато се формира одиторското мнение относно финансовия отчет, всяка обща рамка се разглежда поотделно, а съгласно разпоредбите на параграфи 25–27 одиторското мнение прави препратка и към двете общи рамки по следния начин:

- (а) ако финансовият отчет съответства на всяка една от общите рамки поотделно, се изразяват две мнения: тоест, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с едната от приложимите общи рамки за финансово отчитане (например, националната обща рамка) и мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с другата приложима обща рамка за финансово отчитане (например, МСФО). Тези мнения могат да бъдат изразени поотделно или в едно единствено изречение (например, финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти [...], в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X и с МСФО).
- (б) ако финансовият отчет съответства на едната от общите рамки, но не съответства на другата обща рамка, може да се изрази немодифицирано мнение, че финансовият отчет е изготвен в

<sup>25</sup> МОС 210, параграф 18

съответствие с едната обща рамка (например, националната обща рамка), като в същото време се изрази модифицирано мнение във връзка с другата обща рамка (например, МСФО) в съответствие с МОС 705 (преработен).

- A31. Както е посочено в параграф A13, финансовият отчет може да изразява съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и в допълнение да оповестява степента на съответствие с друга обща рамка за финансово отчитане. Тази допълнителна информация се обхваща от одиторското мнение, в случай че не може да бъде разграничена ясно от финансовия отчет (вж. параграфи 53–54 и свързания с тях материал за приложение в параграфи A78–A86). Съответно,
- (а) ако оповестяването на съответствието с другата обща рамка е подвеждащо, се изразява модифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);
  - (б) ако оповестяването не е подвеждащо, но според преценката на одитора то е толкова важно, че е от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, се добавя параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен), който насочва вниманието към това оповестяване.

Основание за изразяване на мнение (Вж: параграф 28)

- A32. Разделът „Основание за изразяване на мнение“ предоставя важен контекст относно одиторското мнение. Във връзка с това, настоящият МОС изисква разделът „Основание за изразяване на мнение“ да следва непосредствено след раздела „Мнение“ в одиторския доклад.
- A33. Препратката към използваните стандарти съобщава на потребителите на одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие с установени стандарти.

Приложими етични изисквания (Вж: параграф 28 (в))

- A34. Идентифицирането на юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания повишава прозрачността относно изискванията, отнасящи се до конкретния ангажимент за одит. МОС 200 пояснява, че обикновено приложимите етични изисквания обхващат Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни.<sup>26</sup> Когато приложимите етични изисквания включват изискванията на Кодекса на СМСЕС, изявлението може да прави препратка и към Кодекса на СМСЕС. В случай че Кодексът на СМСЕС съставлява всички етични изисквания, приложими по отношение на ангажимента за одит, не е необходимо изявлението да идентифицира юрисдикцията по произход.
- A35. В някои юрисдикции приложимите етични изисквания може да съществуват във вид на няколко различни източника, например етичен кодекс или кодекси и допълнителни правила и изисквания, съдържащи се в закон или нормативна уредба. Когато изискванията за независимост и другите приложими етични изисквания се съдържат в ограничен брой източници, одиторът може да реши да посочи наименованието на съответния източник или източници (например, наименованието на кодекса, правилото или нормативната разпоредба, приложима в съответната юрисдикция) или може да направи препратка към термин, който е повсеместно разбираем и който обобщава по подходящ начин тези източници (например, изискванията за независимост при одит на непублични предприятия в юрисдикция X).
- A36. Закон или нормативна уредба, националните одиторски стандарти или условията на ангажимента за одит може да изискват одиторът да предостави в одиторския доклад по-конкретна информация

---

<sup>26</sup> МОС 200, параграф A14



относно източниците на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са били приложени по отношение одита на финансовия отчет.

- A37. При определяне на подходящия обем информация, която да бъде включена в одиторския доклад, когато съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, отнасящи се до одита на финансовия отчет, важно съображение е намирането на баланс между прозрачността и риска от завоалиране на друга полезна информация в одиторския доклад.

Съображения, специфични за одита на група

- A38. При одит на група, когато съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта, препратката в одиторския доклад към юрисдикцията обикновено се отнася до приложимите етични изисквания, които се прилагат спрямо екипа по ангажимента за групата. Причината за това е, че при одит на група, одиторите на компоненти също са обект на етичните изисквания, които са приложими по отношение одита на групата.<sup>27</sup>
- A39. МОС не установяват специални изисквания за независимост или етични изисквания по отношение на одиторите, включително одиторите на компоненти, и следователно не разширяват, нито придобиват по-голяма правна сила от изискванията за независимост в Кодекса на СМСЕС или други етични изисквания, на които екипът по ангажимента за групата е обект; нито пък МОС изискват одиторът на компонент във всички случаи да бъде обект на същите специфични изисквания за независимост, които са приложими по отношение на екипа по ангажимента за групата. В резултат на това, когато става въпрос за одит на група, възможно е приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, да са сложни. МОС 600<sup>28</sup> предоставя насоки за одиторите при извършване на работа във връзка с финансовата информация на компонент при одит на група, включително в ситуации, при които одиторът на компонента не отговаря на изискванията за независимост, които са приложими по отношение одита на групата.

Ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 31)

- A40. Закон или нормативна уредба може да изисква комуникирането на ключови одиторски въпроси по отношение на одити на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата предприятия, например, предприятия, характеризирани в този закон или нормативна уредба, като предприятия от обществен интерес.
- A41. Одиторът може също така да реши да комуникира ключови одиторски въпроси по отношение на други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни, или отчитайки естеството и големината на съответния бизнес. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други предприятия, например, благотворителни организации.
- A42. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, и пояснява, че ролите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, при договаряне на условията на ангажимента за одит на предприятието, зависят от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна уредба.<sup>29</sup> МОС 210 изисква също така писмото за поемане на одиторски ангажимент или

<sup>27</sup> МОС 600, параграф А37

<sup>28</sup> МОС 600, параграфи 19–20

<sup>29</sup> МОС 210, параграфи 9 и А21

друга подходяща форма на писмено споразумение да включва препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които трябва да бъдат издадени от одитора.<sup>30</sup> Когато от одитора не се изисква на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси, МОС 210<sup>31</sup> пояснява, че може да е целесъобразно одиторът да направи препратка в условията на ангажимента за одит към възможността да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, като в някои юрисдикции може да е необходимо одиторът да включи препратка към подобна възможност, за да запази способността си да постъпи по този начин.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A43. Регистрирани за търгуване на борсата предприятия не са често срещани в публичния сектор. Възможно е обаче предприятията от публичния сектор да са значими поради размера, сложността си или аспекти, свързани с обществения интерес. В такива случаи, от одитора на предприятие от публичния сектор може да се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба, или в други случаи одиторът сам да реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.

Отговорности за финансовия отчет (Вж: параграфи 33–35)

A44. МОС 200 пояснява предварителното условие, отнасящо се до отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, въз основа на което се извършва одит в съответствие с МОС.<sup>32</sup> Ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, поемат отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително когато това е уместно, достоверното му представяне. Ръководството поема също отговорност за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Описанието на отговорностите на ръководството в одиторския доклад включва препратка и към двете отговорности, тъй като това помага да се обясни на потребителите предварителното условие, въз основа на което се извършва одитът. МОС 260 (преработен) използва термина лица, натоварени с общо управление, за да опише лицето(та) или организацията(те) с отговорност за упражняването на надзор върху предприятието и предоставя коментар относно разнообразието на структури на управление в различните юрисдикции и предприятия.

A45. Възможно е да съществуват обстоятелства, при които е целесъобразно одиторът да разшири описанието на отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съгласно параграфи 34-35, за да отрази допълнителните отговорности, които имат отношение към изготвянето на финансовия отчет в контекста на конкретната юрисдикция или естеството на предприятието.

A46. МОС 210 изисква одиторът да договори отговорностите на ръководството в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.<sup>33</sup> МОС 210 предоставя известна гъвкавост в това отношение, като пояснява, че ако закон или нормативна уредба предписва отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане, одиторът може да реши, че закон или нормативната уредба включва отговорности, които според преценката на одитора са практически еквивалентни с тези, изложени в МОС 210. По

<sup>30</sup> МОС 210, параграф 10

<sup>31</sup> МОС 210, параграф A23a

<sup>32</sup> МОС 200, параграф 13(й)

<sup>33</sup> МОС 210, параграф 6(б)(i)–(ii)

отношение на тези отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката в закон или нормативната уредба, за да опише отговорностите в писмото за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение. В такива случаи тази формулировка може да бъде използвана и в одиторския доклад, за да се опишат отговорностите съгласно изискването на параграф 34(а) от настоящия МОС. При други обстоятелства, включително когато одиторът реши да не използва формулировката в закон или нормативната уредба, включена в писмото за ангажимент, се използва формулировката съгласно параграф 34(а) от настоящия МОС. В допълнение към включването на описание на отговорностите на ръководството в одиторския доклад, така както се изисква от параграф 34, одиторът може да се позове на по-подробно описание на тези отговорности, като включи препратка относно това къде такава информация може да бъде получена (например, в годишния доклад на предприятието или на уебсайта на компетентен орган).

- A47. В някои юрисдикции закон или нормативна уредба, предписваща отговорностите на ръководството, може конкретно да препраща към отговорност за адекватността на счетоводните книги и записи или на счетоводната система. Доколкото книгите, записите и системите представляват неразделна част от вътрешния контрол (дефиниран в МОС 315 (преработен)<sup>34</sup>), описанията в МОС 210 и в параграф 34 не правят специална препратка към тях.
- A48. Приложението към настоящия МОС предоставя илюстрация на това как изискванията в параграф 34(б) биха били приложени, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случай че се използва обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Надзор над процеса по финансово отчитане (Вж: параграф 35)

- A49. Когато някои, но не всички, лица, участващи в осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане, участват също и в изготвяне на финансовия отчет, може да е необходимо описанието, изисквано от параграф 35 от настоящия МОС, да бъде модифицирано, за да се отразят по подходящ начин конкретните обстоятелства, свързани с предприятието. Когато лицата, отговорни за надзора над процеса по финансово отчитане, съвпадат с лицата, отговорни за изготвянето на финансовия отчет, не се изисква препратка към отговорностите за осъществяване на надзор.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 37–40)

- A50. Описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 37–40 от настоящия МОС, може да бъде специално приспособено към конкретните условия, така че да отрази специфичното естество на предприятието, например, когато одиторският доклад адресира консолидиран финансов отчет. Пример 2 в Приложението към настоящия МОС съдържа илюстрация за начина, по който това може да бъде направено.

Цели на одитора (Вж: параграф 38(а))

- A51. Одиторският доклад пояснява, че целите на одитора са да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали

<sup>34</sup> МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 4(в)

дължащи се на измама или грешка, и да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. Те контрастират с отговорностите на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

Описание на нивото на същественост (Вж: параграф 38(в))

A52. Приложението към настоящия МОС предлага примери относно това как изискването в параграф 38(в) - да се предостави описание на нивото на същественост - би се приложило, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случай че се използва обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Отговорности на одитора във връзка с МОС 701 (Вж: параграф 40(в))

A53. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави и допълнителна информация в описанието на одиторските отговорности, надхвърляща тази, изисквана от параграф 40(в). Така например, одиторът може да се позове на изискването, съдържащо се в параграф 9 от МОС 701, да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита, вземайки под внимание областите с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен); съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване; както и ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода.

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 41, 50(л))

A54. Включването на информацията, изисквана от параграфи 39–40 от настоящия МОС, в приложение към одиторския доклад или когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, препращането към уебсайт на компетентен орган, съдържащ тази информация, може да е целесъобразен начин за опростяване на съдържанието на одиторския доклад. Доколкото обаче описанието на отговорностите на одитора съдържа информация, която е необходима, за да се осигури информация съобразно очакванията на потребителите във връзка с одит, извършен в съответствие с МОС, в одиторския доклад се изисква да бъде включена препратка, която да посочва къде тази информация е достъпна.

Включване в приложение (Вж: параграфи 41(б), 50(л))

A55. Параграф 41 разрешава на одитора да включи изявленията, изисквани от параграфи 39-40, които описват отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, в приложение към одиторския доклад, при условие че в текста на одиторския доклад бъде направена подходяща препратка към мястото на приложението. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към приложението би могла да бъде направена в одиторския доклад:

#### **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено

отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет е включено в приложение X към настоящия одиторски доклад. Това описание, което се намира на [посочете номер на страницата или друга конкретна препратка към мястото на описанието], съставлява част от нашия одиторски доклад.

Препратка към уебсайт на компетентен орган (Вж: параграфи 41(в), 42)

- A56. Параграф 41 пояснява, че одиторът може да прави препратка към описание на отговорностите на одитора, намиращо се на уебсайта на компетентен орган само ако това изрично е разрешено от закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Информацията на уебсайта, която се включва в одиторския доклад посредством конкретна препратка към мястото на уебсайта, където е възможно тази информация да бъде намерена, може да описва одиторската работа или одита в съответствие с МОС по-общо, но не може да е в несъответствие с описанието, изисквано съгласно параграфи 39–40 от настоящия МОС. Това означава, че формулировката на описанието на отговорностите на одитора на уебсайта може да е по-подробна или да адресира други въпроси, свързани с одита на финансови отчети, при условие че тази формулировка отразява и не е в противоречие с въпросите, адресирани в параграфи 39–40.
- A57. Компетентният орган би могъл да бъде национален орган за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти, регулаторен орган или орган за надзор над одиторската дейност. Подобни организации са в състояние да гарантират точността, пълнотата и постоянния достъп до стандартизираната информация. Не би било уместно одиторът да поддържа такъв уебсайт. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към уебсайта би могла да бъде направена в одиторския доклад:

#### **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет се намира на уебсайта на [организация] на адрес: [адрес на уебсайта]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

Други отговорности за докладване (Вж: параграфи 43–45)

- A58. В някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности за докладване относно други въпроси, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС. Така например, от одитора може да бъде поискано да докладва определени въпроси, в случай че такива му станат известни в хода на одита на финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да бъде поискано да изпълни специфични допълнителни процедури и да докладва във връзка с тях или да изрази мнение относно конкретни въпроси, например, адекватността на счетоводните книги и регистри, вътрешния контрол върху финансовото отчитане или друга информация. Одиторските стандарти в конкретната

юрисдикция често предоставят насоки по отношение на специфични допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

- A59. В някои случаи, приложимото закон или нормативна уредба може да изисква или да разрешава на одитора да докладва във връзка с тези други отговорности като част от одиторския му доклад относно финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да се изисква или да му се разрешава да докладва във връзка с тях в отделен доклад.
- A60. Параграфи 43–45 от настоящия МОС разрешават комбинирано представяне на други отговорности за докладване и на отговорностите на одитора съгласно МОС само когато те адресират едни и същи теми и формулировката на одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от отговорностите за докладване съгласно МОС. Това ясно разграничаване може да доведе до необходимост одиторският доклад да прави препратка към източника на другите отговорности за докладване и да посочва, че тези отговорности излизат извън рамките на тези, изисквани съгласно МОС. В противен случай се изисква другите отговорности за докладване да бъдат адресирани в самостоятелен раздел на одиторския доклад, озаглавен „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания” или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел. В такива случаи, параграф 44 изисква одиторът да включи отговорностите за докладване съгласно МОС в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет“.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграф 46)

- A61. МСКК 1<sup>35</sup> изисква фирмата да установи политики и процедури, които да предоставят разумна степен на сигурност, че ангажиментите се изпълняват в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Независимо от тези изисквания на МСКК 1, посочването на името на съдружника, отговорен за ангажимента в одиторския доклад има за цел да осигури допълнителна прозрачност за потребителите на одиторския доклад върху пълен комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие.
- A62. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват одиторският доклад да включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, който носи отговорност за одити, различни от тези на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват от одитора, или одиторът може да реши, да включи допълнителна информация, освен името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад, за да идентифицира допълнително съдружника, отговорен за ангажимента, например, номера на професионалния лиценз на съдружника, отговорен за ангажимента, имащ отношение към юрисдикцията, в която одиторът осъществява своята дейност.
- A63. В редки случаи одиторът може да идентифицира информация или да стане обект на преживявания и произшествия, които сочат за вероятност от заплахата за личната безопасност, която, в случай че самоличността на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде публично огласена, би могла да доведе до физическа вреда за съдружника, отговорен за ангажимента, за други членове на екипа по ангажимента или за други лица, намиращи се в близки отношения с тях. Подобна заплахата обаче, не включва например заплахата за носене на юридическа отговорност или от налагане на законови, регулаторни или професионални санкции. Обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление относно обстоятелствата, които биха могли да доведат до физическа вреда, могат да осигурят

<sup>35</sup> МСКК 1, *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, параграф 32

допълнителна информация относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да установяват допълнителни изисквания, които да имат отношение към определянето дали оповестяването на името на съдружника, отговорен за ангажимента, може да бъде пропуснато.

Подпис на одитора (Вж: параграф 47)

- А64. Подписът на одитора е или от името на одиторската фирма, или лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция. В допълнение към подписа на одитора в някои юрисдикции от одитора може да се изисква да декларира в одиторския доклад признатата му професионална титла или факта, че одиторът или съобразно случая фирмата, е признат(а) от компетентния лицензиращ орган в тази юрисдикция.
- А65. В някои случаи е възможно закон или нормативна уредба да допуска използването на електронни подписи в одиторския доклад.

Дата на одиторския доклад (Вж: параграф 49)

- А66. Датата на одиторския доклад информира потребителите на одиторския доклад, че одиторът е взел под внимание ефекта от събития и сделки, които са станали известни на одитора и са възникнали до тази дата. Отговорността на одитора за събития и сделки след датата на одиторския доклад е адресирана в МОС 560.<sup>36</sup>
- А67. Доколкото одиторското мнение се предоставя относно финансовия отчет, а отговорност за финансовия отчет носи ръководството, одиторът не е в състояние да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, докато не бъдат получени доказателства, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и ръководството е поело отговорност за тях.
- А68. В някои юрисдикции, закон или нормативна уредба идентифицира лицата или органите (например, директорите), носещи отговорност за достигане до заключение, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и посочва необходимата процедура на одобрение. В такива случаи, преди поставяне на дата на доклада върху финансовия отчет, се получават доказателства относно това одобрение. В други юрисдикции, обаче, процедурата за одобрение не е предписана от закон или нормативна уредба. В тези случаи, процедурите, които предприятието следва при изготвяне и финализиране на финансовите си отчети, с оглед неговата структура на ръководство и общо управление, стават обект на разглеждане, за да се идентифицират лицата или органът с правомощия да достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени. В някои случаи, закон или нормативна уредба идентифицира момента от процеса на отчитане чрез финансовите отчети, към който одитът се очаква да е приключен.
- А69. В някои юрисдикции, преди финансовият отчет да бъде публично издаден, се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите. В тези юрисдикции, окончателното одобрение от страна на акционерите не е необходимо, за да може одиторът да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. Датата на одобрение на финансовия отчет за целите на МОС е по-ранната дата, на която лицата, имащи признати правомощия са решили, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и лицата, имащи признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за тях.

<sup>36</sup> МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 10–17

*Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба (Вж: параграф 50)*

A70. МОС 200 пояснява, че от одитора може да се изисква да спазва и законови или регулаторни изисквания в допълнение към МОС.<sup>37</sup> Когато различията между законите и регулаторни изисквания и МОС се отнасят единствено до формата или формулировката на одиторския доклад, изискванията в параграф 50(a)–(п) определят минимума елементи, които да бъдат включени в одиторския доклад, за да се даде възможност да се направи препратка към Международните одиторски стандарти. При тези обстоятелства, изискванията в параграфи 21–49, които са включени в параграф 50(a)–(п) не е необходимо да бъдат прилагани, включително например, изискването подреждане на разделите „Мнение „ и „Основание за изразяване на мнение“.

A71. Когато специфичните изисквания в конкретната юрисдикция не влизат в противоречие с МОС, форматът и формулировката, изисквани от параграфи 21–49 от настоящия МОС, помагат на потребителите на одиторския доклад по-лесно да го разпознаят като доклад за одит, извършен в съответствие с МОС.

Информация, изисквана от МОС 701 (Вж: параграф 50(з))

A72. Закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да предостави допълнителна информация за извършения одит, която е възможно да включва информация, съответстваща на целите на МОС 701, или да предписва естеството и обхвата на комуникацията във връзка с тези въпроси.

A73. МОС не са с по-голяма правна сила от закон или нормативна уредба, която регулира одита на финансови отчети. Когато е приложим МОС 701, в одиторския доклад може да бъде правена препратка към МОС, единствено ако при прилагането на закон или нормативна уредба, разделът, изискван от параграф 50(з) от настоящия МОС, не е в несъответствие с изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, като, например:

- модифицира заглавието „Ключови одиторски въпроси“, в случай че закон или нормативната уредба предписват конкретно заглавие;
- обясни защо информацията, изисквана от закон или нормативна уредба се предоставя в одиторския доклад, например, като направи препратка към приложимия закон или нормативна уредба, и опише как тази информация е свързана с ключовите одиторски въпроси;
- когато закон или нормативна уредба предписва естеството и обхвата на описанието, допълни предписаната информация, за да постигне цялостно описание на всеки един ключов одиторски въпрос, което да е в съответствие с изискването, съдържащо се в параграф 13 от МОС 701.

A74. МОС 210 разглежда обстоятелствата, когато закон или нормативна уредба на съответната юрисдикция предписва формата или формулировката на одиторския доклад по начин, който съществено се различава от изискванията на МОС, които по-специално включват одиторското мнение. При тези обстоятелства МОС 210 изисква одиторът да оцени:

- (a) дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена в резултат на одита на финансовия отчет и ако това е така,
- (б) дали допълнително обяснение в одиторския доклад може да смекчи това евентуално погрешно разбиране.

---

<sup>37</sup> МОС 200, параграф A55



Ако одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, МОС 210 изисква одиторът да не приема ангажимента за одит, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба. Съгласно МОС 210, одит, извършен в съответствие с такъв закон или нормативна уредба, не отговаря на изискванията на МОС. Съответно, одиторът не включва в одиторския доклад никаква препратка, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти.<sup>38</sup>

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A75. Одиторите на предприятия от публичния сектор също може да имат възможност по силата на закон или нормативна уредба да докладват публично във връзка с определени въпроси, или в одиторския доклад, или в допълнителен доклад, който може да включва информация, която да е в съответствие с целите на МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, или да включи препратка в одиторския доклад към описанието на въпроса в допълнителния доклад.

*Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти (Вж: параграф 51)*

A76. Одиторът може да посочва в одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие както с Международните одиторски стандарти, така и с националните одиторски стандарти, когато наред със спазването на приложимите национални одиторски стандарти, одиторът спазва изискванията на всеки един МОС, приложим по отношение към този одит.<sup>39</sup>

A77. Препратката както към Международните одиторски стандарти, така и към националните одиторски стандарти, не е уместна, ако е налице противоречие между изискванията, съдържащи се в МОС и тези в националните одиторски стандарти, което би накарало одитора да формира различно мнение или да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства се изисква от МОС. В такъв случай, одиторският доклад прави препратка единствено към одиторските стандарти (или Международните одиторски стандарти, или националните одиторски стандарти), в съответствие с които е изготвен одиторският доклад.

**Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи 53–54)**

A78. При някои обстоятелства, закон, нормативна уредба или стандарти могат да изискват от предприятието, или предприятието доброволно да избере, да представи заедно с финансовия отчет допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Така например, допълнителна информация би могла да бъде представена с цел повишаване разбирането на потребителите за приложимата обща рамка за финансово отчитане или с цел предоставяне на допълнителни обяснения във връзка с конкретни позиции от финансовия отчет. Такава информация обикновено се представя или като допълнителни справки, или като допълнителни пояснителни приложения.

A79. Параграф 53 от настоящия МОС пояснява, че одиторското мнение обхваща допълнителната информация, която представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или

---

<sup>38</sup> МОС 210, параграф 21

<sup>39</sup> МОС 200, параграф A56

начин на представяне. Оценяването дали това е така е въпрос на професионална преценка. За илюстрация:

- Когато пояснителните приложения към финансовия отчет включват пояснение или равнение на степента, до която финансовият отчет съответства на друга обща рамка за финансово отчитане, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която не може ясно да бъде разграничена от финансовия отчет. Одиторското мнение ще обхване и пояснителните приложения или допълнителните справки, към които финансовият отчет прави кръстосани препратки.
- Когато допълнителен отчет за приходите и разходите, оповестяващ специфични позиции от разходите, е оповестен като отделна справка, включена като приложение към финансовия отчет, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която ясно може да бъде разграничена от финансовия отчет.

A80. Не е необходимо допълнителната информация, която е обхваната от одиторското мнение, да е обект на специална препратка в одиторския доклад, когато препратката в одиторския доклад към пояснителните приложения в описанието на компонентите (отделните отчети), които съставляват финансовия отчет, е достатъчна.

A81. Възможно е закон или нормативна уредба да не изисква допълнителната информация да е одитирана и ръководството може да реши да поиска от одитора да не включва тази допълнителна информация в обхвата на одита на финансовия отчет.

A82. Оценката на одитора дали неодитираната допълнителна информация е представена по начин, който би могъл да бъде изтъкван като означаващ, че тази информация е обхваната от одиторското мнение, включва, например, мястото, където информацията е представена по отношение на финансовия отчет и евентуално одитирана допълнителна информация и дали тази информация е ясно обозначена като „неодитирана“.

A83. Ръководството може да промени представянето на неодитирана допълнителна информация, която би могла да бъде изтъквана като обхваната от одиторското мнение, като, например:

- отстрани от финансовия отчет кръстосани препратки към неодитирани допълнителни справки или неодитирани пояснителни приложения, така че установяването на границите между одитираната и неодитираната информация да е достатъчно ясно.
- помести неодитираната допълнителна информация извън финансовия отчет или ако това не е възможно при конкретните обстоятелства, като минимум помести заедно неодитираните пояснителни приложения в края на изискваните пояснителни приложения към финансовия отчет и ясно ги обозначи като неодитирани. Неодитирани пояснителни приложения, които са смесени с одитирани пояснителни приложения, могат погрешно да бъдат изтъквани като одитирани.

A84. Фактът, че допълнителната информация не е одитирана, не освобождава одитора от отговорностите, описани в МОС 720 (преработен).<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

## Приложение

(Вж: параграф А19)

### Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне
- Пример 2: Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне
- Пример 3: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне (в който се прави препратка към материал, поместен на уебсайта на компетентен орган)
- Пример 4: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение

Пример 1 – Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита обхващат *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на одита в съответната юрисдикция, като одиторът прави препратка и към двата комплекта изисквания.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на финансовия отчет<sup>41</sup>

#### Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните

<sup>41</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### Основание за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС) заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

### Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

### Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет<sup>42</sup>

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО<sup>43</sup> и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

<sup>42</sup> Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

<sup>43</sup> Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”.

## Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено отклонение, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено отклонение, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.<sup>44</sup>
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по

<sup>44</sup> Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и свързаните с това предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

### **Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

Пример 2 – Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- *Етичният кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители включва всички приложими етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет<sup>45</sup>

#### Мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени

<sup>45</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.



аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните ѝ парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### Основание за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

### Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

### Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет<sup>46</sup>

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие с МСФО<sup>47</sup> и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на консолидирания финансов отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира групата или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на групата.

<sup>46</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

<sup>47</sup> Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”.

## Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали консолидираният финансов отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този консолидиран финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени отклонения в консолидирания финансов отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено отклонение, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено отклонение, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на групата.<sup>48</sup>
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаем до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания в консолидирания финансов отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина групата да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

<sup>48</sup> Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на консолидирания финансов отчет.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на консолидирания финансов отчет, включително оповестяванията, и дали консолидираният финансов отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.
- получаваме достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или стопанските дейности в рамките на групата, за да изразим мнение относно консолидирания финансов отчет. Ние носим отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата. Ние носим изключителната отговорност за нашето одиторско мнение.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и свързаните с това предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

## **Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

Пример 3 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.
- Одиторът избира да направи препратка към описанието на отговорността на одитора, включено на уебсайта на компетентен орган.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### **Основание за изразяване на мнение**

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)]

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет**<sup>49</sup>

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО<sup>50</sup> и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

<sup>49</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

<sup>50</sup> Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”

### **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Допълнително описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет е поместено на уебсайта на [организация] на адрес: [линк към уебсайта]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

[Адрес на одитора]

[Дата]

Пример 4 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изискван от закон или нормативна уредба. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Общата рамка за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X (т.е., обща рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или нормативна уредба, разработена с цел удовлетворяване на общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители, която обаче не е обща рамка за достоверно представяне).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

### Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводен баланс към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на компанията е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

### Основание за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите

отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)]

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет**<sup>51</sup>

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X<sup>52</sup> и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

<sup>51</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

<sup>52</sup> Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”.



## Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено отклонение, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено отклонение, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.<sup>53</sup>
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаем до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

<sup>53</sup> Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

Ние комуникираме с лицата, наговарени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажменти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт™, „МОС™“, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС™“, Международен стандарт за ангажменти за преглед “МСАП™“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-203-2

# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 701 КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС.....	1–5
Дата на влизане в сила .....	6
<b>Цели</b> .....	7
<b>Дефиниция</b> .....	8
<b>Изисквания</b>	
Определяне на ключовите одиторски въпроси .....	9–10
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси .....	11–16
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	17
Документация .....	18
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Обхват на настоящия МОС.....	A1–A8
Определяне на ключовите одиторски въпроси .....	A9–A30
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси .....	A31–A59
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	A60–A63
Документация .....	A64

Международен одиторски стандарт (МОС) 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

## Въведение

### Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Целта на този МОС е да разгледа както преценката на одитора какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация.
2. Целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е да се повиши информативната стойност на одиторския доклад чрез предоставяне на по-голяма прозрачност относно извършения одит. Комуникирането на ключови одиторски въпроси предоставя на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет („потребители, за които е предназначен финансовия отчет“) допълнителна информация, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Комуникирането на ключови одиторски въпроси може да подпомогне потребителите, за които е предназначен финансовия отчет и в разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. (Вж: параграфи А1–А4)
3. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може да осигури на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, и база за допълнително ангажиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.
4. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад става в контекста на факта, че одиторът е формирал мнение относно финансовия отчет като цяло. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад не представлява:
  - (а) заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне;
  - (б) заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен);<sup>1</sup>
  - (в) Заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),<sup>2</sup> когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; или
  - (г) отделно мнение по конкретни въпроси. (Вж: параграфи А5–А8)
5. Настоящият МОС е приложим по отношение одита на пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и обстоятелства, при които одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Настоящият МОС е приложим също така и когато закон или нормативна уредба изисква от одитора да

<sup>1</sup> МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

<sup>2</sup> МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 22–23

комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.<sup>3</sup> МОС 705 (преработен) обаче забранява на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако това докладване не се изисква от закон или нормативна уредба.<sup>4</sup>

### **Дата на влизане в сила**

6. Настоящият МОС е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

### **Цели**

7. Целите на одитора са да определи ключовите одиторски въпроси и след като формира мнение относно финансовия отчет да комуникира тези въпроси, като ги опише в одиторския доклад.

### **Дефиниция**

8. За целите на МОС, следният термин има значението, посочено по-долу:

Ключови одиторски въпроси — Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

### **Изисквания**

#### **Определяне на ключовите одиторски въпроси**

9. Одиторът следва да определи, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита. При определяне на тези въпроси одиторът следва да вземе под внимание следното: (вж: параграфи А9–А18)
  - (а) Областите с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен);<sup>5</sup> (вж: параграфи А19–А22)
  - (б) Съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване; (вж: параграфи А23–А24)
  - (в) Ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода. (Вж: параграфи А25–А26)
10. Одиторът следва да определи кои от въпросите, определени в съответствие с параграф 9, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. (Вж: параграфи А9–А11, А27–А30)

---

<sup>3</sup> МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 30–31

<sup>4</sup> МОС 705 (преработен), параграф 29

<sup>5</sup> МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

### **Комуникиране на ключовите одиторски въпроси**

11. Одиторът следва да опише всеки ключов одиторски въпрос, като използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, освен в случаите, в които са приложими обстоятелствата съгласно параграф 14 или 15. Встъпителните изрази в този раздел на одиторския доклад следва да посочват, че:
- (а) ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет [за текущия период]; и
  - (б) тези въпроси са разгледани в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и формирането на одиторското мнение относно този финансов отчет, като одиторът не предоставя отделно мнение относно тези въпроси. (Вж: параграфи А31–А33)

*Ключовите одиторски въпроси не са заместител на изразяването на модифицирано мнение*

12. Одиторът не следва да комуникира въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, когато от одитора би се изисквало да модифицира мнението си в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос. (Вж: параграф А5)

*Описание на отделни ключови одиторски въпроси*

13. Описанието на всеки ключов одиторски въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, следва да включва препратка към свързаното с този въпрос оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и следва да разглежда: (вж: параграфи А34–А41)
- (а) защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно е определен като ключов одиторски въпрос; и (вж: параграфи А42–А45)
  - (б) как този въпрос е разгледан при одита. (Вж: параграфи А46–А51)

*Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад*

14. Одиторът следва да опише в одиторския доклад всеки ключов одиторски въпрос, с изключение на случаите, в които: (вж: параграфи А53–А56)
- (а) закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос; или (вж: параграф А52)
  - (б) при изключително редки обстоятелства, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. Това не следва да е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.

*Взаимовръзка между описанието на ключови одиторски въпроси и други елементи, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад*

15. Въпрос, породил модифициране на мнението в съответствие с МОС 705 (преработен), или съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в

съответствие с МОС 570 (преработен), са по своята същност ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства обаче, тези въпроси не следва да се описват в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси” и изискванията съгласно параграфи 13–14 не са приложими. Вместо това одиторът следва:

- (а) да докладва относно този въпрос или въпроси в съответствие с приложимия или приложимите МОС; и
- (б) да включи препратка към раздела или разделите „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение” или „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие” в раздела „Ключови одиторски въпроси”. (Вж: параграфи А6–А7)

*Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси” при други обстоятелства*

16. В случай че одиторът реши, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани или че единствените комуникирани ключови одиторски въпроси са тези, разгледани в параграф 15, одиторът следва да включи изявление за това в отделен раздел от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”. (Вж: параграфи А57–А59)

**Комуникация с лицата, натоварени с общо управление**

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:
- (а) тези въпроси, които одиторът е определил, че представляват ключовите одиторски въпроси; или
  - (б) в случай че е приложимо, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад. (Вж: параграфи А60–А63)

**Документация**

18. Одиторът следва да включи в одиторската документация:<sup>6</sup> (Вж: параграф А64)
- (а) Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора, определени в съответствие с параграф 9, както и логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 10;
  - (б) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад или че единствените ключови одиторски въпроси за комуникиране са въпросите, разгледани в параграф 15; и
  - (в) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

\*\*\*

---

<sup>6</sup> МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6



## Материали за приложение и други пояснителни материали

### Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 2)

- A1. Значимостта може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос, разгледана в съответния контекст. Значимостта на даден въпрос се преценява от одитора в контекста, в който се разглежда. Значимостта може да бъде разгледана в контекста на количествени или качествени фактори, като например относителната големина, естество и ефект на въпроса и изразения интерес от страна на потребители, за които е предназначен финансовия отчет или получатели. Това включва обективен анализ на фактите и обстоятелствата, включително естеството и обхвата на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление.
- A2. Потребителите на финансови отчети изразиха интерес към тези въпроси, по които одиторът е имал най-активен диалог с лицата, натоварени с общо управление, като част от двустранната комуникация, изисквана от МОС 260 (преработен)<sup>7</sup> и призоваха за допълнителна прозрачност по отношение на тези комуникации. Така например, потребителите проявиха особен интерес към това да разберат съществените преценки, направени от одитора при формиране на мнението относно финансовия отчет като цяло, тъй като те често се отнасят до областите на съществени преценки от страна на ръководството при изготвяне на финансовия отчет.
- A3. Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може също така да подобри комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление във връзка с тези въпроси и да заостри вниманието на ръководството и лицата, натоварени с общо управление към оповестяванията във финансовия отчет, към които се правят препратки в одиторския доклад.
- A4. МОС 320<sup>8</sup> пояснява, че е разумно одиторът да предположи, че потребителите на финансови отчети:
- (а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство, както и желание за изучаване на информацията във финансовия отчет с разумна надлежна грижа и внимание;
  - (б) разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират при определени нива на същественост;
  - (в) отчитат несигурностите, вътрешно присъщи при оценяването на сумите, което се базира на използването на приблизителни оценки, преценки и разглеждане и вземане под внимание на бъдещи събития; и
  - (г) вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

Поради това, че одиторският доклад съпътства одитирания финансов отчет, счита се, че потребителите на одиторския доклад са същите, както потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

*Взаимовръзка между ключовите одиторски въпроси, одиторското мнение и други елементи на одиторския доклад (Вж: параграфи 4, 12, 15)*

- A5. МОС 700 (преработен) установява изисквания и предоставя насоки във връзка с формирането на мнение относно финансовия отчет.<sup>9</sup> Комуникирането на ключови одиторски въпроси не е заместител

<sup>7</sup> МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

<sup>8</sup> МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 4

<sup>9</sup> МОС 700 (преработен), параграфи 10–15 и А1–А15

на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигането на достоверно представяне. МОС 705 (преработен) разглежда обстоятелствата, при които одиторът достига до заключение, че е налице съществено отклонение, отнасящо се до уместността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.<sup>10</sup>

- А6. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), представянето на описание на въпроса, породил модифицираното мнение, в раздела „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“, спомага за повишаване разбирането на потребители, за които е предназначен финансовия отчет и за идентифициране на такива обстоятелства, когато те възникват. Следователно отделянето на комуникацията на този въпрос от останалите ключови одиторски въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси“, придава на този въпрос подходящата значимост в одиторския доклад (вж. параграф 15). Приложението в МОС 705 (преработен) включва примери за илюстрация относно това как се засяга встъпителното изразяване в раздела „Ключови одиторски въпроси“, когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение и други ключови одиторски въпроси са комуникирани в одиторския доклад. Параграф А58 от настоящия МОС илюстрира как се представя разделът „Ключови одиторски въпроси“, когато одиторът е решил, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, освен въпросите, разгледани в раздела на одиторски доклад, озаглавен „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“ или в раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“.
- А7. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, комуникирането на други ключови одиторски въпроси ще продължи да е уместно, с цел повишаване разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, за одита, и следователно изискванията за определяне на ключовите одиторски въпроси ще бъдат приложими. Доколкото обаче отрицателно мнение се изразява при обстоятелства, когато одиторът е достигнал до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни, за финансовия отчет:<sup>11</sup>
- в зависимост от значимостта на въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, одиторът може да реши, че никакви други въпроси не представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства е приложимо изискването, съдържащо се в параграф 15 (вж. параграф А58).
  - в случай че бъде решено, че един или повече въпроси, освен въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, представляват ключови одиторски въпроси, особено важно е описанието на тези други ключови одиторски въпроси да не навежда на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства с оглед на отрицателното мнение (вж. параграф А47).
- А8. МОС 706 (преработен)<sup>12</sup> установява механизми за одиторите на финансови отчети на всички предприятия да включват в одиторския доклад, когато одиторът прецени, че това е необходимо, допълнителна комуникация чрез използването на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси. В такива случаи тези параграфи се представят отделно от раздела в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси“. Когато даден въпрос бъде определен като ключов

<sup>10</sup> Вж. параграф А7 от МОС 705 (преработен)

<sup>11</sup> МОС 705 (преработен), параграф 8

<sup>12</sup> МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

одиторски въпрос, използването на такива параграфи не е заместител на описанието на отделния ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 13.<sup>13</sup> МОС 706 (преработен) предоставя допълнителни насоки относно взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и параграфите за обръщане на внимание в съответствие с този МОС.<sup>14</sup>

#### **Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж: параграфи 9–10)**

- A9. Процесът на вземане на решение от одитора при определяне на ключовите одиторски въпроси се разработва с цел да подбере малък брой въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, въз основа на преценката на одитора относно това кои въпроси са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.
- A10. Определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси се ограничава до тези въпроси с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период дори когато се представят сравнителни финансови отчети (т.е. дори когато одиторското мнение се отнася до всеки един период, който е представен във финансовия отчет).<sup>15</sup>
- A11. Независимо от това, че одиторът определя ключовите одиторски въпроси по отношение одита на финансовия отчет за текущия период и че настоящият МОС не изисква одиторът да актуализира ключови одиторски въпроси, включени в одиторския доклад за предходен период, може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание дали въпрос, който е бил ключов одиторски въпрос при одита на финансовия отчет за предходния период продължава да бъде ключов одиторски въпрос и при одита на финансовия отчет за текущия период.

#### *Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)*

- A12. Концепцията за значително внимание от страна на одитора отчита това, че одитът се базира на риска и се фокусира върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, разработването и изпълнението на одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаването на одиторски доказателства, които са достатъчни и уместни, така че да осигурят основание за одиторското мнение. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки или операции или оповестяване, колкото по-висок е оцененият риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, често в толкова по-голяма степен се използва преценка при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При разработване на допълнителни одиторски процедури, от одитора се изисква да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-високо одиторът е оценил съответния риск.<sup>16</sup> Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради оценен като по-висок риск, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или по-надеждни, например, като постави по-голямо ударение върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.<sup>17</sup>
- A13. Съответно, въпроси, които поставят предизвикателства пред одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства или поставят предизвикателства пред одитора при формирането

<sup>13</sup> Вж. параграфи 8(б) и 10(б) от МОС 706 (преработен)

<sup>14</sup> МОС 706 (преработен), параграфи А1–А3

<sup>15</sup> Вж. МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

<sup>16</sup> МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 7(б)

<sup>17</sup> МОС 330, параграф А19

на мнение относно финансовия отчет може да са особено уместни, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси.

- A14. Областите на значително внимание от страна на одитора често се отнасят до области на финансовия отчет, които са сложни или свързани със съществени преценки от страна на ръководството и поради това често предполагат трудни или сложни преценки от страна на одитора. На свой ред, това често оказва влияние върху цялостната одиторска стратегия, разпределението на ресурсите и степента на одиторското усилие във връзка с тези въпроси. Тези ефекти може да включват например, степента на участие на старшия персонал в ангажимента за одит или участието на експерт на одитора или на лица с експертни знания и умения в специфична област на счетоводното отчитане или одита, независимо дали ангажирани или наети от фирмата да разгледат тези области.
- A15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:
- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.<sup>18</sup> МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
    - сделки със свързани лица,<sup>19</sup> в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
    - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация на екипа по ангажимента за групата може да е ограничен.<sup>20</sup>
  - МОС 220 установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси.<sup>21</sup> Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента.<sup>22</sup>

*Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)*

- A16. Одиторът може да си изгради предварително становище на етапа на планиране относно области, които вероятно ще бъдат области на значително одиторско внимание при одита и следователно може да са ключови одиторски въпроси. Одиторът може да комуникира тези области с лицата, натоварени с общо управление, когато обсъжда планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие

<sup>18</sup> МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и А21

<sup>19</sup> МОС 550, *Свързани лица*, параграф А42

<sup>20</sup> МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49(г)

<sup>21</sup> МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 18

<sup>22</sup> МОС 220, параграф 19

с МОС 260 (преработен). Одиторът обаче определя ключовите одиторски въпроси на базата на резултатите от одита или на доказателствата, получени в течение на целия одит.

- A17. Параграф 9 включва конкретни съображения, които е необходимо одиторът да вземе под внимание, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Тези съображения се фокусират върху естеството на въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които често са свързани с въпроси, оповестени във финансовия отчет и са предвидени да отразят областите от одита на финансовия отчет, които е възможно да са от особен интерес за потребителите. Фактът, че вземането под внимание на тези съображения представлява изискване, няма за цел да наведе на мисълта, че свързаните с тях въпроси винаги представляват ключови одиторски въпроси; по-скоро, въпросите, свързани с тези конкретни съображения ще представляват ключови одиторски въпроси само ако бъде определено, че те са с най-голяма значимост при одита в съответствие с параграф 10. Доколкото е възможно съображенията да са взаимосвързани (например, въпросите, отнасящи се до обстоятелствата, описани в параграфи 9(б)-(в), могат да бъдат идентифицирани и като съществени рискове), приложимостта на повече от едно съображение спрямо конкретен въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, може да повиши вероятността одиторът да идентифицира този въпрос като ключов одиторски въпрос.
- A18. В допълнение към въпросите, отнасящи се до конкретните съображения, които се изисква да бъдат взети под внимание съгласно параграф 9, може да има и други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които следователно могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10. Възможно е тези въпроси да включват, например, въпроси, имащи отношение към извършения одит, които може да не се изисква да бъдат оповестявани във финансовия отчет. Така например, внедряването на нова ИТ система (или съществени промени в съществуваща ИТ система) по време на периода може да е област на значително внимание от страна на одитора, особено ако тази промяна е оказала съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия, възприета от одитора, или е била свързана със съществен риск (например, промени в системата, засягащи признаването на приходи).

Области с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен) (Вж: параграф 9(а))

- A19. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.<sup>23</sup> Параграф A13 от МОС 260 (преработен) пояснява, че одиторът може също така да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, как планира да разгледа областите с по-високи оценени рискове от съществени отклонения.
- A20. МОС 315 (преработен) дефинира съществения риск като идентифициран и оценен риск от съществени отклонения, който по преценка на одитора изисква специално обмисляне при одита. Областите на съществени преценки от страна на ръководството и съществени необичайни сделки или операции често могат да бъдат идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.
- A21. Случаят обаче може да не е такъв при всички съществени рискове. Така например, МОС 240 предполага, че при признаването на приходи съществуват рискове от измама и изисква одиторът да третира тези оценени рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, като съществени

<sup>23</sup> МОС 260 (преработен), параграф 15

рискове.<sup>24</sup> Наред с това, МОС 240 посочва, че поради непредсказуемия начин, по който ръководството може да пренебрегне и заобиколи контролите, това представлява риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.<sup>25</sup> В зависимост от естеството си, тези рискове може да не изискват значително внимание от страна на одитора и следователно няма да бъдат взети под внимание, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси в съответствие с параграф 10.

- A22. МОС 315 (преработен) обяснява, че оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност може да се промени в процеса на одита с получаването на допълнителни одиторски доказателства.<sup>26</sup> Преразглеждането на оценката за риска от страна на одитора и повторното оценяване на планираните одиторски процедури по отношение на конкретна област на финансовия отчет (т.е. съществена промяна в одиторския подход, например, ако оценката за риска от страна на одитора е базирана на очакването, че определени контроли функционират ефективно, а одиторът получава одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно в течение на целия одиторски период, особено в област с по-висок оценен риск от съществени отклонения) може да доведе до това дадена област да бъде определена като такава, която изисква значително внимание от страна на одитора.

Съществени одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване (Вж: параграф 9(б))

- A23. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, вижданията си относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.<sup>27</sup> В много случаи това се отнася до критично важни счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, които вероятно са области на значително внимание от страна на одитора, а могат да бъдат идентифицирани също и като съществени рискове.
- A24. Потребителите на финансови отчети обаче подчертават своя интерес към счетоводните приблизителни оценки, идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване в съответствие с МОС 540,<sup>28</sup> които може да не са били определени като представляващи съществени рискове. Наред с останалото, тези приблизителни оценки зависят в голяма степен от преценката на ръководството и често са най-сложните области на финансовия отчет, като може да изискват участието както на експерт на ръководството, така и на експерт на одитора. Потребителите подчертават също, че счетоводните политики, които имат съществен ефект върху финансовия отчет (както и съществените промени в тези политики) са важни за тяхното разбиране относно финансовия отчет, особено при обстоятелства, когато практиките на предприятието не съответстват на практиките на други предприятия в съответния отрасъл.

<sup>24</sup> МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 26–27

<sup>25</sup> МОС 240, параграф 31

<sup>26</sup> МОС 315 (преработен), параграф 31

<sup>27</sup> МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

<sup>28</sup> Вж. параграфи 10–11 от МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и свързани оповестявания*.

Ефект върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода (Вж: параграф 9(в))

- A25. Събития или сделки, които имат съществен ефект върху финансовия отчет или одита може да са области на повишено внимание от страна на одитора и може да са идентифицирани като съществени рискове. Така например, одиторът може да е провел на различни етапи от одита подробни обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно ефекта върху финансовия отчет от съществени сделки или операции със свързани лица или съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини.<sup>29</sup> Възможно е ръководството да е направило трудни или сложни преценки във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на такива сделки и операции, което може да е имало съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия.
- A26. Съществени икономически, счетоводни, регулаторни, отраслови или други събития, които оказват влияние върху предположенията или преценките на ръководството, могат да повлияят също и върху цялостния подход на одитора спрямо одита и да доведат до въпрос, изискващ значително внимание от страна на одитора.

*Въпроси с най-голяма значимост* (Вж: параграф 10)

- A27. Въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, може да са довели също и до съществено взаимодействие с лицата, натоварени с общо управление. Естеството и обхватът на комуникациите по тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, често предоставят индикация относно това кои въпроси са с най-голяма значимост при одита. Така например, одиторът може да е провел по-задълбочени, чести или активни взаимодействия с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с по-трудни или сложни въпроси, като например прилагането на значимите счетоводни политики, които са били обект на съществена преценка от страна на одитора или ръководството.
- A28. Концепцията за въпросите с най-голяма значимост се прилага в контекста на предприятието и на извършения одит. Така, определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси е предвидено да идентифицира въпроси, специфични за одита, и да включва извършването на преценка относно тяхната важност в сравнение с други въпроси при одита.
- A29. Други съображения, които е възможно да имат отношение към определянето на относителната значимост на даден въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява ключов одиторски въпрос, включват:
- важността на въпроса за разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, на финансовия отчет като цяло, в частност, неговата същественост за финансовия отчет;
  - естеството на съответната счетоводна политика по отношение на въпроса или сложността и субективността, свързани с избора от страна на ръководството на подходяща политика в сравнение с други предприятия в рамките на същия отрасъл;
  - естеството и нивото на същественост, в количествено или качествено отношение, на свързаните с въпроса коригирани и натрупани некоригирани отклонения, дължащи се на измама или грешка, ако има такива;

<sup>29</sup> Вж. параграфи 16(а), 16(в) и А22 и Приложение 2 от МОС 260 (преработен).

- естеството и обхвата на одиторското усилие, необходимо за разглеждане на въпроса, включително:
  - степента на специализираните умения и познания, необходими за прилагане на одиторските процедури за разглеждане на въпроса или оценяване на резултатите от тези процедури, ако има такива;
  - естеството на консултациите по този въпрос, проведени извън екипа по ангажимента;
- естеството и тежестта на трудностите при прилагане на одиторските процедури, оценяване на резултатите от тези процедури и получаването на уместни и надеждни доказателства, върху които да се базира одиторското мнение, в частност, когато преценките на одитора стават по-субективни;
- сериозността на идентифицирани във връзка с този въпрос недостатъци на контрола;
- дали въпросът засяга няколко отделни, но свързани помежду си, одиторски съображения. Така например, възможно е дългосрочните договори да изискват значително внимание от страна на одитора по отношение признаването на приходи, съдебни производства и други условности, както и да имат ефект върху други счетоводни приблизителни оценки.

A30. Определянето кои и колко от тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период, е въпрос на професионална преценка. Влияние върху броя на ключовите одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад, може да окажат големината и сложността на предприятието, естеството на неговия бизнес и средата, в която то функционира, както и фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. Като цяло, колкото по-голям е броят на въпросите, които са определени първоначално като ключови одиторски въпроси, толкова в по-голяма степен може да е необходимо одиторът да преосмисля дали всеки един от тези въпроси отговаря на дефиницията за ключов одиторски въпрос. Възможно е прекалено дългите списъци с ключови одиторски въпроси да влязат в противоречие с идеята тези въпроси да са въпросите с най-голяма значимост при одита.

### **Комуникиране на ключовите одиторски въпроси**

*Самостоятелен раздел „Ключови одиторски въпроси” в одиторския доклад (Вж: параграф 11)*

- A31. Поместването на самостоятелния раздел „Ключови одиторски въпроси” в близост до одиторското мнение може да отреди важно място на тази информация и да потвърди възприемането от потребителите, за които е предназначен финансовия отчет на информацията, специфична за конкретния ангажимент, като стойността.
- A32. Редът на представяне на отделните въпроси в рамките на раздела „Ключови одиторски въпроси” е въпрос на професионална преценка. Така например, тази информация може да бъде структурирана по реда на относителната важност, на базата на преценката на одитора, или може да съответства на начина, по който въпросите са оповестени във финансовия отчет. Изискването в параграф 11 за включване на подзаглавия има за цел да диференцира въпросите допълнително.
- A33. Когато е представена сравнителна финансова информация, встъпителния език в раздела „Ключови одиторски въпроси” е съобразен така, че да привличат вниманието към факта, че описаните ключови одиторски въпроси се отнасят единствено до одита на финансовия отчет за текущия период, като е възможно да посочва конкретния период, обхванат от този финансов отчет (например, „за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.”).



*Описание на отделни ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 13)*

- A34. Адекватността на описанието на даден ключов одиторски въпрос е въпрос на професионална преценка. Описанието на ключов одиторски въпрос има за цел да предостави кратко и балансирано обяснение, което да даде възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет да разберат причините, поради които този въпрос е въпрос с най-голяма значимост при одита и как той е бил разгледан при одита. Ограничаване използването на одиторски термини със силно изразен технически характер също спомага за предоставяне на възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, които не разполагат с разумни познания за одита, да разберат основанието за акцента, който одиторът поставя върху конкретни въпроси по време на одита. Естеството и обхватът на предоставяната от одитора информация са замислени така, че информацията да е балансирана в контекста на отговорностите на съответните страни (т.е. одиторът да предоставя полезна информация в сбит и разбираем вид, като същевременно не се превръща неправомерно в страна, предоставяща първоначална информация относно предприятието.
- A35. Първоначална информация е всяка информация относно предприятието, която не е огласена публично по друг начин от предприятието (например, не е била включена във финансовия отчет или в друга информация, достъпна към датата на одиторския доклад, или разгледана в други устни или писмени комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, като например, предварително огласяване на финансова информация или брифинг за инвеститорите). Отговорност за тази информация носи ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.
- A36. Целесъобразно е одиторът да се стреми да избягва описването на ключов одиторски въпрос, предоставяйки неправомерно първоначална информация относно предприятието. Описанието на ключов одиторски въпрос обикновено не представлява само по себе си първоначална информация относно предприятието, тъй като описва въпроса в контекста на одита. Одиторът обаче може да счете за необходимо да включи допълнителна информация, за да обясни защо въпросът е счетен за въпрос с най-голяма значимост при одита и поради това определен като ключов одиторски въпрос и как този въпрос е бил разгледан при одита, при условие че закон или нормативна уредба не възпрепятства оповестяването на тази информация. Когато одиторът реши, че тази информация е необходима, одиторът може да насърчи ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да оповестят допълнителна информация, вместо одиторът да предоставя първоначална информация в одиторския доклад.
- A37. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, могат да решат да включат нови или разширени оповестявания във връзка с ключов одиторски въпрос във финансовия отчет или на друго място в годишния доклад, в светлината на факта, че този въпрос ще бъде комуникиран в одиторския доклад. Тези нови или разширени оповестявания могат да бъдат включени, например, за да предоставят по-ясна информация относно чувствителността на ключови предположения, използвани в счетоводните приблизителни оценки, или основанието на предприятието за определена счетоводна практика или политика при наличието на приемливи алтернативи съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A38. МОС 720 (преработен) дефинира термина годишен доклад и пояснява, че документи като доклад на ръководството, коментар на ръководството, или оперативен и финансов преглед или други сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите), изявление на председателя, изявление за корпоративно управление; или доклади за вътрешния контрол и оценката

на риска може да съставляват част от годишния доклад.<sup>30</sup> МОС 720 (преработен) адресира отговорностите, отнасящи се до другата информация, включена в годишния доклад. Макар одиторското мнение относно финансовия отчет да не обхваща другата информация, одиторът може да вземе под внимание тази информация, както и други публично достъпни комуникации от предприятието или други заслужаващи доверие източници, при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос.

- A39. Одиторската документация, изготвена по време на одита, също може да е от полза на одитора при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос. Така например, писмените комуникации или документираните от одитора устни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, както и друга одиторска документация, предоставят полезна база за комуникацията от страна на одитора в одиторския доклад. Това е така, защото одиторската документация в съответствие с МОС 230 има за цел да разгледа съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения, и служи като писмена следа за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, резултатите от тези процедури, както и получените одиторски доказателства. Тази документация може да помогне на одитора при разработване на описание на ключови одиторски въпроси, което да обясни значимостта на въпроса, както и при прилагане на изискването съгласно параграф 18.

Препратка към мястото във финансовия отчет, където е оповестен въпросът (Вж: параграф 13)

- A40. Параграф 13(а)-(б) изисква описанието на всеки ключов одиторски въпрос да разгледа причините, поради които одиторът счита въпроса като такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита. Съответно, описанието на ключовите одиторски въпроси не е просто повторение на това, което е оповестено във финансовия отчет. Препратката обаче към свързаните с въпроса оповестявания дава възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат допълнително как ръководството е разгледало въпроса при изготвянето на финансовия отчет.
- A41. В допълнение към препратката към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания, одиторът може да привлече вниманието към ключови аспекти на тези оповестявания. Обемът на оповестяванията от страна на ръководството относно конкретни аспекти или фактори във връзка с начина, по който даден въпрос оказва влияние върху финансовия отчет за текущия период, може да помогне на одитора при заостряне на вниманието върху конкретни аспекти на начина, по който този въпрос е разгледан при одита, така че потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да могат да разберат защо този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. Така например:
- Когато предприятието включва аргументирано и пълно оповестяване относно счетоводните приблизителни оценки, одиторът може да привлече вниманието към оповестяването на ключовите предположения, оповестяването на диапазона от възможни резултати, както и други качествени и количествени оповестявания, свързани с ключовите източници на несигурност на приблизителното оценяване или критично важни счетоводни приблизителни оценки, като част от адресиране на причините, поради които въпросът е такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита.

---

<sup>30</sup> МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграфи 12(а) и А1-А3.

- Когато одиторът достигне до заключение в съответствие с МОС 570 (преработен), че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът може, независимо от това, да определи, че един или повече въпроси, свързани с това заключение, произтичащо от усилията по време на работата на одитора съгласно МОС 570 (преработен), представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства, описанието от страна на одитора на тези ключови одиторски въпроси в одиторския доклад би могло да включва аспекти на идентифицираните събития или условия, оповестени във финансовия отчет, например, съществени оперативни загуби, налични кредитни споразумения и възможности за рефинансиране на задължения, или неизпълнение на условията на договори за кредит, както и свързаните с това смекчаващи фактори.<sup>31</sup>

Защо одиторът е счел въпроса за такъв с най-голяма значимост при одита (Вж: параграф 13(a))

- A42. Описанието на ключов одиторски въпрос в одиторския доклад има за цел да предостави задълбочена информация относно това защо този въпрос е определен като ключов одиторски въпрос. Съответно, изискванията в параграфи 9–10 и материалът за приложение в параграфи A12–A29, отнасящи се до определянето на ключовите одиторски въпроси, може да помогнат на одитора при обмисляне на начина, по който тези въпроси да бъдат комуникирани в одиторския доклад. Така например, обясняването на факторите, които са накарали одитора да достигне до заключение, че определен въпрос е изисквал значително внимание от страна на одитора и е бил с най-голяма значимост при одита, вероятно ще представлява интерес за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.
- A43. Уместността на информацията за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, представлява съображение, което одиторът да вземе под внимание при определяне какво да включи в описанието на ключовия одиторски въпрос. Това може да включва въпроса дали описанието би дало възможност за по-добро разбиране на одита и одиторските преценки.
- A44. Прякото обвързването на даден въпрос със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, може също да спомогне за свеждането до минимум на потенциалната възможност тези описания да станат с течение на времето прекалено стандартизирани и не толкова полезни. Така например, някои въпроси може да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в конкретен отрасъл при редица предприятия поради обстоятелствата, свързани с този отрасъл или обусловената сложност при финансовото отчитане. Когато описва защо е счел даден въпрос като такъв с най-голяма значимост, може да е целесъобразно одиторът да открие аспекти, специфични за предприятието (например, обстоятелства, които са оказали влияние върху лежащите в основата преценки, направени във финансовия отчет за текущия период), за да направи описанието по-уместно за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Това може да е важно и при описването на ключов одиторски въпрос, който повторно възниква в различни периоди.
- A45. Описанието може да прави също така и препратка към основните съображения, които са накарали одитора, при конкретните обстоятелства на одита, да определи, че даден въпрос е с най-голяма значимост, например:

---

<sup>31</sup> Вж. параграф A3 от МОС 570 (преработен).

- икономически условия, които са оказали влияние върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, например неликвидни пазари за определени финансови инструменти;
- нови или нововъзникващи счетоводни политики, например специфични за предприятието или специфични за отрасъла въпроси, по които екипът за ангажимента е провел консултации в рамките на фирмата;
- промени в стратегията или бизнес модела на предприятието, които са имали съществен ефект върху финансовия отчет.

Как въпросът е бил разгледан при одита (Вж: параграф 13(б))

A46. Необходимите подробности, които да бъдат предоставени в одиторския доклад, за да се опише как даден ключов одиторски въпрос е бил разгледан при одита, е въпрос на професионална преценка. В съответствие с параграф 13(б), одиторът може да опише:

- аспекти на одиторския отговор или подход, които в най-голяма степен имат отношение към въпроса, или са специфични за оценения риск от съществени отклонения;
- кратък преглед на изпълнените процедури;
- посочване на резултата от одиторските процедури; или
- ключови констатации по отношение на този въпрос,

или някаква комбинация от тези елементи.

Възможно е закон или нормативна уредба или национални одиторски стандарти да предписват конкретна форма или съдържание на описанието на ключов одиторски въпрос или да посочват конкретно включването на един или повече от тези елементи.

A47. За да могат потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат значимостта на ключов одиторски въпрос в контекста на одита на финансовия отчет като цяло, както и взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и други елементи на одиторския доклад, включително одиторското мнение, може да е необходимо да се внимава, така че изразите, използвани в описанието на ключовия одиторски въпрос:

- да не навеждат на мисълта, че въпросът не е бил подходящо разрешен от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет;
- пряко да обвързват въпроса със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като същевременно избягват еднотипни или стандартни изрази;
- да вземат под внимание как въпросът е разгледан в свързаното с него оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива;
- да не съдържат или подсказват самостоятелни мнения относно отделни елементи от финансовия отчет.

A48. Описанието на аспекти от одиторския отговор или подход спрямо даден въпрос, особено когато одиторският подход е изисквал значително адаптиране към фактите и обстоятелствата, отнасящи се до предприятието, може да помогне на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат необичайните обстоятелства и съществената одиторска преценка, необходима, за да бъде разгледан рискът от съществени отклонения. Наред с това, одиторският подход в конкретен период може да е повлиян от специфични за съответното предприятие обстоятелства, икономически условия

или процеси в отрасъла. Може да е целесъобразно също така одиторът да направи препратка към естеството и обхвата на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с този въпрос.

- A49. Така например, при описание на одиторския подход спрямо счетоводна приблизителна оценка, която е идентифицирана като отличаваща се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, например оценяване на сложни финансови инструменти, одиторът може да привлече внимание към факта, че е наел или ангажирал експерт на одитора. Такова позоваване на използването на експерт на одитора не намалява отговорността на одитора по отношение мнението относно финансовия отчет и поради това не е в противоречие с параграфи 14–15 от МОС 620.<sup>32</sup>
- A50. Възможно е да са налице определени предизвикателства при описанието на одиторските процедури, особено в сложни, изискващи преценка, области на одита. По-специално, може да е трудно изпълнените процедури да бъдат обобщени по един сбит начин, който да комуникира адекватно естеството и обхвата на процедурите на одитора в отговор на оценения риск от съществени отклонения и използваните съществени одиторски преценки. Независимо от това, одиторът може да счете за необходимо да опише определени изпълнени процедури, за да комуникира начина, по който въпросът е бил разгледан при одита. В типичния случай това описание може да бъде в обобщен вид, а не да включва подробно описание на процедурите.
- A51. Съгласно отбелязаното в параграф A46, одиторът може да посочи в описанието на ключовия одиторски въпрос в одиторския доклад и резултата от одиторския отговор. В случай че това бъде направено обаче, необходимо е да се прояви внимание, за да се избегне възможността одиторът да остави впечатление, че описанието предава самостоятелно мнение относно отделен ключов одиторски въпрос или че по някакъв начин може да постави под съмнение одиторското мнение относно финансовия отчет като цяло.

*Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (Вж: параграф 14)*

- A52. Възможно е закон или нормативна уредба да възпрепятства публичното оповестяване от страна на ръководството или на одитора на информация относно конкретен въпрос, определен за ключов одиторски въпрос. Така например, закон или нормативна уредба може изрично да забранява всякаква публична комуникация, която би могла да навреди на разследване от страна на компетентен орган във връзка с действително или подозирано незаконно действие (например, въпроси, които са свързани, или видимо изглеждат свързани, с пране на пари).
- A53. Както е посочено в параграф 14(б), изключително рядко въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, няма да бъде комуникиран в одиторския доклад. Причината за това е, че се предполага, че е налице полза от гледна точка на обществения интерес от осигуряването на по-голяма прозрачност относно одита по отношение на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Съответно, преценката да не се комуникира ключов одиторски въпрос е целесъобразна единствено в случаите, когато неблагоприятните последици за предприятието или обществеността в резултат на тази комуникация се разглеждат като толкова съществени, че би могло разумно да се очаква те да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането във връзка с този въпрос.

<sup>32</sup> МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

A54. Решението да не се комуникира ключов одиторски въпрос взема под внимание фактите и обстоятелствата, свързани с този въпрос. Комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, помага на одитора да разбере вижданията на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последиствия, които биха могли да произтекат в резултат на комуникирането във връзка с даден въпрос. По-конкретно, комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съдейства за осигуряване информация за преценката на одитора, когато определя дали да комуникира въпроса, като:

- помага на одитора да разбере защо въпросът не е бил публично оповестен от предприятието (например, ако закон, нормативна уредба или определени общи рамки за финансово отчитане разрешават отложено оповестяване или неоповестяване на въпроса), както и вижданията на ръководството относно неблагоприятните последиствия, ако има такива, от оповестяването. Ръководството може да привлече вниманието към определени аспекти в закон или нормативна уредба или други авторитетни източници, които може да са уместни при разглеждането на неблагоприятните последиствия (например, възможно е тези аспекти да включват нанасянето на вреда по отношение на търговските преговори или конкурентоспособността на предприятието). Вижданията на ръководството за неблагоприятните последиствия обаче, сами по себе си не намаляват необходимостта одиторът да реши дали би могло разумно да се очаква неблагоприятните последиствия да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникацията в съответствие с параграф 14(б);
- привлича вниманието към това дали е имало комуникации по въпроса с компетентни регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи, в частност дали такива обсъждания изглежда да подкрепят твърдението на ръководството за причините, поради които публичното оповестяване във връзка с този въпрос не е целесъобразно;
- дава възможност на одитора, когато това е целесъобразно, да насърчи ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да направят публични оповестявания на уместна информация за въпроса. В частност, това може да е възможно, ако опасенията на ръководството и лицата, натоварени с общо управление във връзка с комуникирането са ограничени до конкретни аспекти, отнасящи се до въпроса, така че е възможно определена информация относно този въпрос да е по-малко чувствителна и да може да бъде комуникирана.

Одиторът може да счете за необходимо също така да получи писмени изявления от ръководството относно това защо публичното оповестяване на информация във връзка с въпроса не е целесъобразно, включително виждането на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последиствия, които биха могли да произтекат от тази комуникация.

A55. Може да е необходимо също така, одиторът да разгледа последиствията от комуникирането във връзка с въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, в светлината на приложимите етични изисквания. В допълнение, закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да комуникира с компетентните регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи във връзка с този въпрос, независимо дали въпросът е комуникиран в одиторския доклад. Тази комуникация може да е полезна също така и за осигуряване на информация за преценката на одитора относно неблагоприятните последиствия, които биха могли да произтекат от комуникирането по въпроса.

A56. Въпросите, които одиторът взема под внимание, във връзка с решение да не комуникира даден въпрос, са сложни и изискват съществена одиторска преценка. Във връзка с това одиторът може да счете за целесъобразно да получи юридически съвет.

*Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси” при други обстоятелства* (Вж: параграф 16)

A57. Изискването в параграф 16 се прилага при три обстоятелства:

- (а) одиторът решава в съответствие с параграф 10, че няма ключови одиторски въпроси (вж. параграф А59);
- (б) одиторът решава в съответствие с параграф 14, че даден ключов одиторски въпрос няма да бъде комуникиран в одиторския доклад, а други въпроси не са били определени като ключови одиторски въпроси;
- (в) единствените въпроси, определени като ключови одиторски въпроси, са тези, които са комуникирани в съответствие с параграф 15.

A58. По-долу е илюстрирано представянето в одиторския доклад, в случай че одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани:

**Ключови одиторски въпроси**

[С изключение на въпроса, описан в раздела *Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение* или раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие,*] Ние решихме, че няма [други] ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

A59. Определянето на ключовите одиторски въпроси включва използването на преценка относно относителната важност на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Следователно, рядко ще се среща случай, при който одиторът на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие да не определи поне един ключов одиторски въпрос сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. При определени ограничени обстоятелства обаче (например, по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, което има много ограничена дейност), одиторът може да определи, че няма ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10, тъй като не е имало въпроси, които да са изисквали значително внимание от страна на одитора.

**Комуникация с лицата, натоварени с общо управление** (Вж: параграф 17)

A60. МОС 260 (преработен) изисква одиторът своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.<sup>33</sup> Подходящият момент за комуникиране относно ключови одиторски въпроси ще бъде различен в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Одиторът обаче може да комуникира предварителни виждания относно ключови одиторски въпроси, когато обсъжда планирания обхват и време за изпълнение на одита, като може допълнително да обсъди тези въпроси, когато комуникира във връзка с констатациите от одита. Тези действия могат да спомогнат за смекчаване на практическите предизвикателства, свързани с опита за надежден двустранен диалог относно ключовите одиторски въпроси към момента, когато финансовият отчет се финализира за издаване.

A61. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, им предоставя възможност да бъдат информирани относно ключовите одиторски въпроси, които одиторът възнамерява да комуникира в

---

<sup>33</sup> МОС 260 (преработен), параграф 21

одиторския доклад, и им осигурява възможност да получат при необходимост допълнителни пояснения. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад с цел да улесни тази дискусия. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, отчита тяхната важна роля за осъществяването на надзор над процеса на финансово отчитане и предоставя на лицата, натоварени с общо управление, възможност да разберат основанието за решенията на одитора във връзка с ключовите одиторски въпроси и начина, по които те ще бъдат описани в одиторския доклад. Тази комуникация позволява също така на лицата, натоварени с общо управление, да преценят дали нови или разширени оповестявания може да са целесъобразни в светлината на факта, че тези въпроси ще бъдат комуникирани в одиторския доклад.

- А62. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, изисквана от параграф 17(а), разглежда също така и изключително редките обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (вж. параграфи 14 и А54).
- А63. Изискването в параграф 17(б) да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да предостави на одитора възможност да проведе допълнителни обсъждания с други лица, които са запознати с одита и съществените въпроси, които може да са възникнали (включително лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, когато е назначено такова лице). Тези обсъждания могат да накарат одитора да оцени повторно решението си, че няма ключови одиторски въпроси.

#### Документация (Вж: параграф 18)

- А64. Параграф 8 от МОС 230 изисква одиторът да изготви одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере, наред с останалото, съществените професионални преценки. В контекста на ключовите одиторски въпроси, тези професионални преценки включват определянето, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, както и това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос. Вероятно одиторските преценки в това отношение ще бъдат подкрепени от документацията на одиторските комуникации с лицата, натоварени с общо управление, и одиторската документация, свързана с всеки отделен въпрос (вж. параграф А39), както и определена друга одиторска документация на съществените въпроси, възникващи по време на одита (например, меморандум за приключване). Настоящият МОС обаче не изисква одиторът да документира причините, поради които други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, не са били въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора.



Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажменти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт™, „МОС™“, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС™“, Международен стандарт за ангажменти за преглед “МСАП™“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-204-9

# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 705 (ПРЕРАБОТЕН) МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

---

	Параграфи
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	1
Видове модифицирани мнения.....	2
Дата на влизане в сила .....	3
<b>Цел</b> .....	4
<b>Дефиниции</b> .....	5
<b>Изисквания</b>	
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение.....	6
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение .....	7–15
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано.....	16–29
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	30
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Видове модифицирани мнения.....	A1
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение.....	A2–A12
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение .....	A13–A16
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано.....	A17–A26
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	A27
Приложение: Примери на одиторски доклади с модификации на мнението	

---

Международен одиторски стандарт (МОС) 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.



## Въведение

### Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да издаде подходящ доклад в случаите, в които при формирането на мнение в съответствие с МОС 700 (преработен),<sup>1</sup> одиторът достигне до заключение, че е необходимо модифициране на одиторското мнение относно финансовия отчет. Настоящият МОС разглежда също и начина, по който изразяването на модифицирано мнение от страна на одитора оказва влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад. Във всички случаи, изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 700 (преработен) остават приложими, като те не се повтарят в настоящия МОС, освен ако не са изрично разгледани или изменени от изискванията на настоящия МОС.

### Видове модифицирани мнения

2. Настоящият МОС установява три вида модифицирани мнения, а именно, квалифицирано мнение, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение. Решението относно това кой вид модифицирано мнение е подходящ зависи от:
  - (а) естеството на въпроса, пораждащ модификацията, тоест, дали финансовият отчет съдържа съществени отклонения или, в случай на невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, дали е възможно да съдържа съществени отклонения; и
  - (б) преценката на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет. (Вж. параграф А1)

### Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

### Цел

4. Целта на одитора е ясно да изрази подходящо модифицирано мнение относно финансовия отчет, което е необходимо, когато:
  - (а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или
  - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.

### Дефиниции

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
  - (а) Всеобхватен – термин, който се използва, в контекста на отклоненията, за да опише ефекта върху финансовия отчет от отклоненията, или възможния ефект върху финансовия отчет от отклоненията, ако има такива, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватен ефект върху финансовия отчет е този, който по преценка на одитора:

---

<sup>1</sup> МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

- (i) не е ограничен до конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;
  - (ii) в случай че е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от финансовия отчет; или
  - (iii) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.
- (б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

## **Изисквания**

### **Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение**

6. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, когато:
- (а) одиторът достигне до заключение, че на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или (вж. параграфи А2–А7)
  - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения. (Вж. параграфи А8–А12)

### **Определяне вида на модификацията на одиторското мнение**

#### *Квалифицирано мнение*

7. Одиторът следва да изрази квалифицирано мнение, когато:
- (а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или
  - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такъв, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен.

#### *Отрицателно мнение*

8. Одиторът следва да изрази отрицателно мнение, когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.

#### *Отказ от изразяване на мнение*

9. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.
10. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато, в изключително редки случаи, включващи множество елементи на несигурност, одиторът достигне до заключение, че

независимо че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всеки един от отделните елементи на несигурност, не е възможно да формира мнение относно финансовия отчет поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.

*Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента*

11. Ако след като е приел ангажимента одиторът узнае, че ръководството е наложило ограничение върху обхвата на одита, което одиторът счита за вероятно да доведе до необходимостта от изразяване на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да отстрани това ограничение.
12. Ако ръководството откаже да отстрани ограничението, посочено в параграф 11 от настоящия МОС, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,<sup>2</sup> и да реши дали е възможно да изпълни алтернативни процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.
13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да определи последствията от това по следния начин:
  - (а) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът следва да квалифицира мнението си; или
  - (б) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен, така че квалифицирането на мнението не би било адекватно за комуникиране сериозността на ситуацията, одиторът следва:
    - (i) да се оттегли от одита, когато това е практически осъществимо и възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба; или (вж. параграф А13)
    - (ii) ако оттеглянето от одита преди издаване на одиторския доклад е практически неосъществимо или невъзможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А14)
14. Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди да се оттегли одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, всякакви въпроси, свързани с отклонения, идентифицирани в хода на одита, които биха предизвикали модифициране на мнението. (Вж. параграф А15)

*Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение*

15. Когато одиторът счете за необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не следва да включва немодифицирано мнение във връзка със същата обща рамка за финансово отчитане относно компонент (отделен отчет) на финансовия отчет или относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на

---

<sup>2</sup> МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

такова немодифицирано мнение в същия доклад<sup>3</sup> при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение от страна на одитора относно финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А16)

## **Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано**

### *Одиторско мнение*

16. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва да използва съобразно случая заглавие на раздела, посветен на мнението „Квалифицирано мнение”, „Отрицателно мнение” или „Отказ от изразяване на мнение”. (Вж. параграфи А17–А19)

### *Квалифицирано мнение*

17. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”:

- (а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- (б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Когато модифицирането е предизвикано от невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да използва съответно фразата „с изключение на възможния ефект от въпроса(ите)...” по отношение на модифицираното мнение. (Вж. параграф А20)

### *Отрицателно мнение*

18. Когато одиторът изразява отрицателно мнение, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за изразяване на отрицателно мнение”:

- (а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- (б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

### *Отказ от изразяване на мнение*

19. Когато одиторът отказва изразяване на мнение поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва:

---

<sup>3</sup> МОС 805, *Конкретни съображения—одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*, разглежда обстоятелства, при които одиторът е ангажиран да изрази отделно мнение относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет.

- (а) да посочи, че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет;
- (б) да посочи, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за одиторското мнение относно финансовия отчет; и
- (в) да измени изявлението, изисквано от параграф 24(б) от МОС 700 (преработен), посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

*Основание за мнение*

20. Когато одиторът модифицира мнението относно финансовия отчет, одиторът следва, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен): (вж. параграф А21)
  - (а) да измени заглавието „Основание за изразяване на мнение”, изисквано от параграф 28 от МОС 700 (преработен), на „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”, „Основание за изразяване на отрицателно мнение” или „Основание за отказ от изразяване на мнение”, съобразно конкретния случай; и
  - (б) в рамките на този раздел, да включи описание на въпроса, предизвикал модифицирането.
21. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” описание и количествено изразяване на финансовия ефект от отклонението, освен в случаите, в които това е практически неосъществимо. В случай че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо, одиторът следва да посочи това в този раздел. (Вж. параграф А22)
22. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” обяснение как оповестяванията съдържат съществени отклонения.
23. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до липсващо оповестяване на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:
  - (а) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;
  - (б) да опише в раздела „Основание за изразяване на мнение” естеството на пропуснатата информация; и
  - (в) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация. (Вж. параграф А23)
24. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” причините за тази невъзможност.
25. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, одиторът следва да измени изискваното от параграф 28(г) от МОС 700 (преработен) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят



основание за изразяване на одиторско мнение, така че да включи съобразно случая думата „квалифицирано” или „отрицателно”.

26. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва елементите, изисквани от параграфи 28(б) и 28(г) от МОС 700 (преработен). Тези елементи са:
- (а) препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и
  - (б) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение.
27. Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „Основание за изразяване на мнение” причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях. (Вж. параграф А24)

*Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет*

28. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 39–41 от МОС 700 (преработен), така че да включи само следното: (вж. параграф А25)
- (а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издаде одиторски доклад;
  - (б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и
  - (в) изявление относно независимостта на одитора и другите етични отговорности, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен).

*Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет*

29. Освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Ключови одиторски въпроси” в съответствие с МОС 701<sup>4</sup> или раздел „Друга информация” в съответствие с МОС 720 (преработен)<sup>5</sup> (Вж. параграф А26)

### **Комуникация с лицата, натоварени с общо управление**

30. Когато одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, обстоятелствата, които са довели до очакваното модифициране и формулировката на модификацията. (Вж. параграф А27)

\*\*\*

---

<sup>4</sup> МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграфи 11–13

<sup>5</sup> МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграф А54

## Материали за приложение и други пояснителни материали

### Видове модифицирани мнения (Вж. параграф 2)

- A1. Таблицата по-долу илюстрира как преценката на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

<i>Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането</i>	<i>Преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет</i>	
	<i>Съществен, но не всеобхватен</i>	<i>Съществен и всеобхватен</i>
Финансовият отчет съдържа съществени отклонения	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

### Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

*Естество на съществените отклонения (Вж. параграф б(а))*

- A2. МОС 700 (преработен) изисква одиторът, за да формира мнение относно финансовия отчет, да достигне до заключение дали е била получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.<sup>6</sup> Това заключение взема под внимание оценката на одитора за некоригираните отклонения, ако има такива, във финансовия отчет, в съответствие с МОС 450.<sup>7</sup>
- A3. МОС 450 определя отклонението като разлика между отчетената сума, класификация, представяне или оповестяване на обект във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват за този обект, за да бъде той в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Съответно, съществено отклонение във финансовия отчет може да възникне във връзка със:
- (а) целесъобразността на избраните счетоводни политики;
  - (б) прилагането на избраните счетоводни политики; или
  - (в) целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

#### Целесъобразност на избраните счетоводни политики

- A4. Във връзка с целесъобразността на счетоводните политики, избрани от ръководството, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат, например, когато:
- (а) избраните счетоводни политики не са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;

<sup>6</sup> МОС 700 (преработен), параграф 11

<sup>7</sup> МОС 450, *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

- (б) финансовият отчет не описва правилно счетоводна политика, отнасяща се до съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета за паричните потоци; или
- (в) финансовият отчет не представя или не оповестява стоящите в основата сделки и събития по начин, който да осигурява достоверно представяне.

A5. Общите рамки за финансово отчитане често съдържат изисквания за осчетоводяване и оповестяване на промени в счетоводните политики. Когато предприятието е променило своя избор на съществени счетоводни политики, във финансовия отчет е възможно да възникне съществено отклонение, ако предприятието не е спазило тези изисквания.

#### Прилагане на избраните счетоводни политики

A6. Във връзка с прилагането на избраните счетоводни политики, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат:

- (а) когато ръководството не е приложило избраната счетоводна политика в съответствие с общата рамка за финансово отчитане, включително когато ръководството не е прилагало избраната счетоводна политика последователно в отделните периоди, или по отношение на сходни сделки и събития (последователност на прилагането); или
- (б) в резултат на начина на прилагане на избраните счетоводни политики (като например неумишлена грешка при прилагането).

#### Целесъобразност и адекватност на оповестяванията във финансовия отчет

A7. Във връзка с целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат, когато:

- (а) финансовият отчет не включва всички оповестявания, които се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- (б) оповестяванията във финансовия отчет не са представени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или
- (в) финансовият отчет не предоставя допълнителните оповестявания, необходими за постигането на достоверно представяне, извън оповестяванията, изрично изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Параграф А13а от МОС 450 предоставя допълнителни примери за съществени отклонения в качествените оповестявания, които биха могли да възникнат.

*Естество на невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф б(б))*

A8. Невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства (наричана още ограничение в обхвата на одита) може да възникне от:

- (а) обстоятелства извън контрола на предприятието;
- (б) обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора; или
- (в) ограничения, наложени от ръководството.

- A9. Невъзможността да изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на одита, ако одиторът е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, като извърши алтернативни процедури. В случай че това не е възможно, се прилагат съобразно случая изискванията на параграфи 7(б) и 9-10. Ограниченията, наложени от ръководството, могат да имат и други последствия за одита, като например по отношение на оценката на одитора на рисковете от измама и съображения, свързани с продължаването на ангажимента.
- A10. Примерите за обстоятелства извън контрола на предприятието включват такива, когато:
- счетоводните регистри на предприятието са били унищожени;
  - счетоводните регистри на съществен компонент са били конфискувани за неопределен срок от държавни органи.
- A11. Примерите за обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора включват такива, когато:
- от предприятието се изисква да използва метода на собствения капитал по отношение на асоциирано предприятие, а одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на последното, за да оцени дали методът на собствения капитал е бил приложен по подходящ начин;
  - времето на назначението на одитора е такова, че одиторът не е в състояние да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;
  - одиторът определи, че изпълнението на процедури по същество само по себе си не е достатъчно, но контролите на предприятието не са ефективни.
- A12. Примери за невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, включват такива, когато:
- ръководството възпрепятства одитора да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;
  - ръководството възпрепятства одитора да изиска потвърждение от външни източници на конкретни салда по сметки.

### **Определяне вида на модификацията на одиторското мнение**

*Последици от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента (Вж. параграф 13(б)(i)–14)*

- A13. Доколкото оттеглянето от одита е възможно от практическа гледна точка може да зависи от етапа на завършеност на ангажимента в момента, в който ръководството наложи ограничение върху обхвата. Ако одиторът по същество е завършил одита, той може да реши да го приключи доколкото е възможно, да откаже да изрази мнение и да обясни ограничението в обхвата в рамките на раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение” преди да се оттегли.
- A14. При определени обстоятелства, оттеглянето от одита може да не е възможно, в случай че закон или нормативна уредба изисква от одитора да продължи одиторския ангажимент. Случаят може да бъде такъв за одитор, който е назначен да извърши одит на финансовите отчети на предприятия от публичния сектор. Такъв може да бъде случаят и в юрисдикции, в

които одиторът е назначен да извърши одит на финансов отчет, обхващащ конкретен период, или е назначен за определен период и съответно му е забранено да се оттегля преди завършването на одита на този финансов отчет или преди края на този период. Одиторът може да сметне за необходимо и включването на параграф „Други въпроси” в одиторския доклад.<sup>8</sup>

- A15. Когато одиторът достигне до заключение, че е необходимо да се оттегли от одита поради ограничение в обхвата, може да е налице професионално, законово или регулаторно изискване одиторът да комуникира въпросите, свързани с оттеглянето от ангажимента, с регулаторните органи или със собствениците на предприятието.

*Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение (Вж. параграф 15)*

- A16. По-долу са посочени примери за обстоятелства, свързани с докладването, които не биха били в противоречие с отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение от страна на одитора:
- изразяване на немодифицирано мнение относно финансовия отчет, изготвен съгласно дадена обща рамка за финансово отчитане и в рамките на същия доклад, изразяването на отрицателно мнение относно същия финансов отчет съгласно различна обща рамка за финансово отчитане.<sup>9</sup>
  - отказ от изразяване на мнение във връзка с резултатите от дейността и паричните потоци, когато е уместно, и на немодифицирано мнение във връзка с финансовото състояние (вж. МОС 510<sup>10</sup>). В този случай, одиторът не е отказал изразяването на мнение относно финансовия отчет като цяло.

### **Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано**

*Примерни одиторски доклади (Вж. параграф 16)*

- A17. Примери 1 и 2 в Приложението съдържат одиторски доклади, съответно с квалифицирано и отрицателно мнение, тъй като финансовият отчет съдържа съществени отклонения.
- A18. Пример 3 в Приложението съдържа одиторски доклад с квалифицирано мнение, тъй като одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Пример 4 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от финансовия отчет. Пример 5 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет. Във всеки един от последните два случая, възможният ефект върху финансовия отчет от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е както съществен, така и всеобхватен. Приложенията към други МОС, които съдържат изисквания за докладване, включително МОС 570 (преработен),<sup>11</sup> също включват примери за одиторски доклади с модифицирани мнения.

---

<sup>8</sup> МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф A10

<sup>9</sup> Вж. параграф A31 от МОС 700 (преработен) за описание на това обстоятелство.

<sup>10</sup> МОС 510, *Първоначални ангажменти за одит—начални салда*, параграф 10

<sup>11</sup> МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

*Одиторско мнение (Вж. параграф 16)*

A19. Изменението на това заглавие ясно показва на потребителя, че одиторското мнение е модифицирано и посочва вида на модификацията.

*Квалифицирано мнение (Вж. параграф 17)*

A20. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение, не би било уместно да се използват фрази като „с горепосоченото обяснение” или „предмет на/под условие на” в раздела „Мнение”, тъй като те не са достатъчно ясни и убедителни.

*Основание за изразяване на мнение (Вж. параграфи 20, 21, 23, 27)*

A21. Последователността в одиторския доклад помага за повишаване разбирането на потребителите и за идентифициране на необичайни обстоятелства, когато такива възникват. Съответно, макар да не е възможно да се постигне унифициране на формулировката на модифицираното мнение и на описанието на причините за модификацията, последователността както във формата, така и в съдържанието на одиторския доклад, е желателна.

A22. Пример за финансов ефект от съществено отклонение, който одиторът може да опише в раздела от одиторския доклад, „Основание за изразяване на мнение”, е количественото изразяване на ефекта върху данъците върху дохода, дохода преди данъчно облагане, нетния доход и собствения капитал, в случай че материалните запаси са надценени.

A23. Оповестяването на пропуснатата информация в раздела „Основание за изразяване на мнение” не би било практически осъществимо, ако:

- (а) оповестяванията не са изготвени от ръководството или не са лесно достъпни за одитора по друг начин; или
- (б) по преценка на одитора, оповестяванията биха били несъразмерно обемисти в сравнение с одиторския доклад.

A24. Отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение, отнасящи се до конкретен въпрос, описан в рамките на раздела „Основание за изразяване на мнение”, не оправдава пропускане на описанието на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модифициране на одиторското мнение. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, които са известни на одитора, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

*Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 28)*

A25. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, следните изявления е по-добре да бъдат поместени в рамките на раздела от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет”, както е илюстрирано в Примери 4–5 от Приложението към настоящия МОС:

- изявлението, изисквано от параграф 28(а) от МОС 700 (преработен), изменено, така че да посочва, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС; и
- изявлението, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен) относно независимостта и другите етични отговорности.

*Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 29)*

A26. Излагането на причините за невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в рамките на раздела от одиторския доклад „Основание за отказ от изразяване на мнение” предоставя полезна информация на потребителите, за да разберат защо одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, като може да издигне и допълнителна защита пред неподходящото разчитане на този финансов отчет. Комуникирането обаче на ключови одиторски въпроси, различни от въпроса или въпросите, предизвикали отказа от изразяване на мнение, може да наведе на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства, а това би било несъответствие с отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Аналогично, няма да е целесъобразно да се включва раздел „Друга информация” в съответствие с МОС 720 (преработен), разглеждащ преценката на одитора относно съответствието на другата информация с финансовия отчет. Ето защо, параграф 29 от настоящия МОС забранява включването на раздел „Ключови одиторски въпроси” или на раздел „Друга информация” в одиторския доклад, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако закон или нормативна уредба не изисква одиторът на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси или да докладва относно другата информация.

#### **Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 30)**

A27. Комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелствата, които са довели до очакваната модификация на одиторското мнение и на формулировката на модификацията, дава възможност на:

- (а) одитора да уведоми лицата, натоварени с общо управление, за модификацията(ите), която(които) смята да направи, и причините (или обстоятелствата), наложили модификацията(ите);
- (б) одитора да потърси съгласието на лицата, натоварени с общо управление, с фактите, отнасящи се до въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и) или да потвърди въпросите на несъгласие с ръководството като такива; и
- (в) лицата, натоварени с общо управление, да имат възможността, когато това е уместно, да предоставят на одитора допълнителна информация и обяснения във връзка с въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и).

## Приложение

(Вж. параграфи A17–A18, A25)

### Примери на одиторски доклади с модификации на мнението

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществено отклонение в консолидирания финансов отчет
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет



Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600<sup>12</sup> не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажмента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.<sup>13</sup>
- Материалните запаси съдържат съществено отклонение. Отклонението е счетено за съществено, но не и всеобхватно за финансовия отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## **ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

**Доклад относно одита на финансовия отчет**<sup>14</sup>

<sup>12</sup> МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

<sup>13</sup> МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажменти*

## Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и *(за)* нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

## Основание за изразяване на квалифицирано мнение

Материалните запаси на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност xxx. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от МСФО. Регистрите на дружеството сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би била необходима сума от xxx, за да се намали стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с xxx, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал на акционерите биха се намалили съответно с xxx, xxx и xxx.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето квалифицирано мнение.

## Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.]

## Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били

---

<sup>14</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

*[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]*

**Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет<sup>15</sup>**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

---

<sup>15</sup> Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

**Пример 2 – отрицателно мнение поради съществено отклонение в консолидирания финансов отчет**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Консолидираният финансов отчет съдържа съществено отклонение поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото отклонение е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от отклонението върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- МОС 701 е приложим; одиторът обаче е определил, че не са налице ключови одиторски въпроси, различни от въпроса, описан в раздела „Основание за отрицателно мнение“.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет<sup>16</sup>

#### Отрицателно мнение

<sup>16</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните ѝ парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчетяване (МСФО).

### **Основание за изразяване на отрицателно мнение**

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно МСФО, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето отрицателно мнение.

### **Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация*]

### **Ключови одиторски въпроси**

С изключение на въпроса, описан в раздела *Основание за отрицателно мнение*, ние решихме, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания**

**финансов отчет**<sup>17</sup>

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

**Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

[Адрес на одитора]

[Дата]

---

<sup>17</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 3 – квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажмента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет<sup>18</sup>

#### Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни

<sup>18</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

предприятията („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (за) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните ѝ парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

### **Основание за изразяване на квалифицирано мнение**

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., а делът на ABC от нетния доход на XYZ е включен в дохода на ABC за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето квалифицирано мнение.

### **Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.]

### **Ключови одиторски въпроси**

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Основание за квалифицирано мнение*, ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат



комуникирани в нашия доклад.

*[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]*

**Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет<sup>19</sup>**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

**Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

---

<sup>19</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

**Пример 4 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от консолидирания финансов отчет. А именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно финансовата информация на инвестиция в съвместно предприятие, която представлява над 90% от нетните активи на предприятието. Възможният ефект от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящ е отказ от изразяване на мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## **ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### **Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет<sup>20</sup>**

#### **Отказ от изразяване на мнение**

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

<sup>20</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние не изразяваме мнение относно приложението консолидиран финансов отчет на групата. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

### **Основание за отказ от изразяване на мнение**

Инвестицията на групата в нейното съвместно предприятие компания XYZ е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние на групата, което представлява над 90% от нетните активи на групата към 31 декември 20X1 г. Не ни беше позволен достъп до ръководството и одиторите на компания XYZ, включително одиторската документация на одиторите на компания XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции по отношение на пропорционалния дял на групата от активите на компания XYZ, които тя контролира съвместно, пропорционалния ѝ дял от пасивите на компания XYZ, за които тя носи съвместна отговорност, пропорционалния ѝ дял от приходите и разходите на компания XYZ за годината и елементите, съставляващи консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци.

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет**<sup>21</sup>

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

### **Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет**

Нашата отговорност е да извършим одит на консолидирания финансов отчет на групата в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

### **Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

---

<sup>21</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

**Пример 5 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет, а именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно материалните запаси и вземанията на предприятието. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за финансовия отчет.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## **ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### **Доклад относно одита на финансовия отчет<sup>22</sup>**

#### **Отказ от изразяване на мнение**

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет на компанията. Поради значимостта на въпросите, описани в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят

<sup>22</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

основание за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

### **Основание за отказ от изразяване на мнение**

Ние бяхме назначени за одитори на компанията едва след 31 декември 20X1 г. и поради това не наблюдавахме инвентаризацията на материалните запаси в началото и в края на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим посредством алтернативни методи в количествата на материалните запаси, държани към 31 декември 20X0 г. и 20X1 г., които са посочени в отчетите за финансовото състояние съответно със стойности xxx и xxx. Освен това, внедряването на нова компютризирана система за вземанията през септември 20X1 г. е довело до многобройни грешки във вземанията. Към датата на нашия доклад ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. Ние не бяхме в състояние да потвърдим или проверим посредством алтернативни методи вземанията, включени в отчета за финансовото състояние с общ размер от xxx към 31 декември 20X1 г. В резултат на тези въпроси, ние не бяхме в състояние да определим дали някакви корекции биха могли да бъдат установени за необходими по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставляващи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет<sup>23</sup>**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

### **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашата отговорност е да извършим одит на финансовия отчет на компанията в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпросите, описани в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в *[юрисдикция]*, като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

### **Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

---

<sup>23</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажименти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®”, „СМОССИС”, Международен одиторски стандарт™, „МОСТ™”, Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, „МСАИС™”, Международен стандарт за ангажименти за преглед “МСАП™”, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™”, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™”, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™”, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®” и „МФС” са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-205-6

# МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 706 (ПРЕРАБОТЕН) ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

## СЪДЪРЖАНИЕ

---

	Параграф
<b>Въведение</b>	
Обхват на настоящия МОС .....	1–4
Дата на влизане в сила .....	5
<b>Цел</b> .....	6
<b>Дефиниции</b> .....	7
<b>Изисквания</b>	
Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад .....	8–9
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад .....	10–11
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	12
<b>Материали за приложение и други пояснителни материали</b>	
Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад .....	A1–A3
Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание .....	A4–A6
Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад .....	A7–A8
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад .....	A9–A15
Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад .....	A16–A17
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление .....	A18
Приложение 1: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание	
Приложение 2: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси	
Приложение 3: Пример за одиторски доклад, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси	
Приложение 4: Пример за одиторски доклад, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание	

---

МОС 706 (ПРЕРАБОТЕН) ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА  
НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

Международен одиторски стандарт (МОС) 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.



## Въведение

### Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда допълнителните комуникации в одиторския доклад в случаите, когато одиторът счита за необходимо:
  - (а) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от такава важност, че са от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или
  - (б) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.
2. МОС 701<sup>1</sup> установява изисквания и предоставя насоки кога одиторът определя ключови одиторски въпроси и ги комуникира в одиторския доклад. Когато одиторът включва раздел „Ключови одиторски въпроси” в одиторския доклад, настоящият МОС разглежда взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и допълнителните комуникации в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС. (Вж. параграфи А1–А3)
3. МОС 570 (преработен)<sup>2</sup> и МОС 720 (преработен)<sup>3</sup> установяват изисквания и предоставят насоки относно докладването в одиторския доклад съответно във връзка с предположението за действащо предприятие и другата информация.
4. Приложения 1 и 2 идентифицират МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включва параграфи за обръщане на внимание или параграфи по други въпроси в одиторския доклад. При такива обстоятелства се прилагат изискванията, съдържащи се в настоящия МОС, относно формата на тези параграфи. (Вж. параграф А4)

### Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

### Цел

6. Целта на одитора, след като е формирал мнение относно финансовия отчет, е да привлече вниманието на потребителите, когато по негова преценка е необходимо да се направи това, чрез ясна допълнителна комуникация в одиторския доклад:
  - (а) към въпрос, който въпреки че е представен или оповестен по подходящ начин във финансовия отчет, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или
  - (б) към всеки друг въпрос, който съобразно случая има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

---

<sup>1</sup> МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

<sup>2</sup> МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

<sup>3</sup> МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

## Дефиниции

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
- (а) Параграф за обръщане на внимание – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.
  - (б) Параграф "Други въпроси" – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

## Изисквания

### Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад

8. Ако одиторът прецени, че е необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или оповестен във финансовия отчет и който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той следва да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, при условие че: (вж. параграфи А5–А6)
- (а) от одитора няма да се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 (преработен)<sup>4</sup> в резултат на този въпрос; и
  - (б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. (Вж. параграфи А1–А3)
9. Когато одиторът включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, одиторът следва:
- (а) да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел в одиторския доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание“;
  - (б) да включи в параграфа ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Параграфът следва да прави препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет; и
  - (в) да посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание. (Вж. параграфи А7–А8, А16–А17)

---

<sup>4</sup> МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

### **Параграфи по други въпроси в одиторския доклад**

10. Ако одиторът прецени, че е необходимо да докладва въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф по други въпроси, при условие че:
  - (а) това не е забранено от закон или нормативна уредба; и
  - (б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в одиторския доклад. (Вж. параграфи А9–А14)
11. Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф по други въпроси, одиторът следва да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел, озаглавен „Други въпроси” или по друг подходящ начин. (Вж. параграфи А15–А17)

### **Комуникация с лицата, натоварени с общо управление**

12. Ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да съобщи на лицата, натоварени с общо управление, това очакване, както и формулировката на този параграф. (Вж. параграф А18)

\*\*\*

### **Материали за приложение и други пояснителни материали**

#### **Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 2, 8(б))**

- A1. Ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701 като въпросите, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, съобщени на лицата, натоварени с общо управление, които включват съществените констатации от одита на финансовия отчет за текущия период.<sup>5</sup> Докладването на ключовите одиторски въпроси предоставя допълнителна информация на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита, като може да им помогне и при разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. Когато е приложим МОС 701, използването на параграфи за обръщане на внимание не е заместител на описанието на отделните ключови одиторски въпроси.
- A2. Възможно е въпросите, които са определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да са фундаментални, съгласно преценката на одитора, за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. В такива случаи, при докладването на даден въпрос като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701, одиторът може да пожелае да акцентира или да привлече допълнително внимание към относителното значение на този въпрос. Одиторът може да направи това като представи въпроса на по-видно място в сравнение с други въпроси в раздела „Ключови одиторски въпроси” (например, като първи по ред въпрос) или като включи допълнителна

---

<sup>5</sup> МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 16

информация в описанието на ключовия одиторски въпрос, за да посочи значението на този въпрос за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

- A3. Възможно е да съществува въпрос, който не е определен като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701 (например, поради това, че не е изисквал значително внимание от страна на одитора), но който съгласно преценката на одитора е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите (например, последващо събитие). Ако одиторът прецени за необходимо да привлече вниманието на потребителите към този въпрос, въпросът се включва в параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС.

**Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание** (Вж. параграфи 4, 8)

- A4. Приложение 1 идентифицира МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включи параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Тези обстоятелства включват:

- когато общата рамка за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна уредба, би била неприемлива, ако не беше фактът, че е предписана от закон или нормативна уредба;
- за привличане вниманието на потребителите, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение;
- когато факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад и одиторът предоставя нов или изменен одиторски доклад (т.е., последващи събития).<sup>6</sup>

- A5. Примерите за обстоятелства, при които одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф за обръщане на внимание, включват:

- несигурност, свързана с бъдещ изход от извънредно съдебно дело или регулаторна мярка;
- значимо последващо събитие, настъпило между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад;<sup>7</sup>
- по-ранното прилагане (когато това е разрешено) на нов счетоводен стандарт, който има съществен ефект върху финансовия отчет;
- голямо природно бедствие, което е оказало или продължава да оказва съществен ефект върху финансовото състояние на предприятието.

- A6. Широкото използване обаче на параграфите за обръщане на внимание може да намали ефективността на комуникацията от страна на одитора по тези въпроси.

**Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад** (Вж. параграф 9)

- A7. Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява върху одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

- (а) модифицираното мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), когато това се изисква от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент за одит;

---

<sup>6</sup> МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 12(б) и 16

<sup>7</sup> МОС 560, параграф 6

- (б) оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигане на достоверно представяне; или
- (в) докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),<sup>8</sup> когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

A8. Параграфи A16–A17 предоставят допълнителни насоки относно поместването на параграфите за обръщане на внимание при конкретни обстоятелства.

### **Параграфи по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 10–11)**

*Обстоятелства, при които може да е необходим параграф по други въпроси*

Въпрос, имащ отношение към разбирането на одита от страна на потребителите

A9. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да съобщи на лицата, натоварени с общо управление планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникация относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.<sup>9</sup> Макар да е възможно въпросите, отнасящи се до съществените рискове да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, други въпроси, свързани с планирането и обхвата (например, планираният обхват на одита или прилагането на нивото на същественост в контекста на одита) е малко вероятно да представляват ключови одиторски въпроси, поради начина, по който ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701. Закон или нормативна уредба обаче може да изисква одиторът да докладва въпроси, отнасящи се до планирането или обхвата в одиторския доклад или одиторът може да счете за необходимо да докладва такива въпроси в параграфа по други въпроси.

A10. В редките случаи, при които одиторът не е в състояние да се оттегли от даден ангажимент, въпреки че възможният ефект от невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е всеобхватен,<sup>10</sup> одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф по друг въпрос в одиторския доклад, за да обясни защо не е възможно да се оттегли от ангажимента.

Въпрос, имащ отношение към разбирането на отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите

A11. Закон, нормативна уредба или общоприетата практика в дадена юрисдикция може да изисква или да разрешава на одитора да развива въпроси, които предоставят допълнително обяснение относно отговорностите на одитора при одита на финансовия отчет или на одиторския доклад върху него. Когато разделът „Други въпроси“ включва повече от един въпрос, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите, може да е целесъобразно да се използва различно подзаглавие за всеки един въпрос.

---

<sup>8</sup> МОС 570 (преработен), параграфи 22–23

<sup>9</sup> МОС 260 (преработен), параграф 15

<sup>10</sup> Вж. параграф 13(б)(ii) от МОС 705 (преработен) за коментар на това обстоятелство

A12. Параграфът по други въпроси не разглежда обстоятелства, при които одиторът има други отговорности за докладване, които са в допълнение към отговорността на одитора съгласно МОС (вж. раздела „Други отговорности за докладване” в МОС 700 (преработен)<sup>11</sup>), или когато от одитора е поискано да изпълни и докладва във връзка с допълнително уточнени процедури, или да изрази мнение по специфични въпроси.

Докладване относно повече от един комплект на финансовия отчет

A13. Предприятието може да изготви един комплект на финансовия отчет в съответствие с обща рамка с общо предназначение (например, националната обща рамка) и друг комплект на финансовия отчет в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение (например, Международните стандарти за финансово отчитане) и да ангажира одитора да докладва и върху двата комплекта на финансовия отчет. Ако одиторът определи, че общите рамки са приемливи при конкретните обстоятелства, одиторът може да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, правейки препратка към факта, че друг комплект на финансовия отчет е изготвен от същото предприятие в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение и че одиторът е издал доклад върху този финансов отчет.

Ограничение върху разпространението или използването на одиторския доклад

A14. Финансов отчет, изготвен със специална цел може да бъде изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение, тъй като потребителите, за които е предназначен са решили, че такъв финансов отчет с общо предназначение отговаря на техните нужди от финансова информация. Доколкото одиторският доклад е предназначен за конкретни потребители, одиторът може да счете за необходимо при конкретните обстоятелства да включи параграф по други въпроси, посочвайки, че одиторският доклад е предназначен единствено за потребителите, за които е предназначен и не следва да се разпространява или използва от други страни.

*Включване на параграф по други въпроси в одиторския доклад*

A15. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно отразява факта, че този друг въпрос не се изисква да бъде представен или оповестен във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора е забранено да предоставя по силата на закон, нормативна уредба или други професионални стандарти, например, етични стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията. Параграфът по други въпроси не включва също така и информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

**Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 9, 11)**

A16. Поместването на параграфа за обръщане на внимание или параграфа по други въпроси в одиторския доклад зависи от естеството на информацията, която ще бъде докладвана и преценката на одитора за относителната значимост на тази информация за потребителите, за които е предназначена в сравнение с други елементи, които се изисква да бъдат докладвани в съответствие с МОС 700 (преработен). Така например:

---

<sup>11</sup> МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 43–44

### *Параграфи за обръщане на внимание*

- Когато параграфът за обръщане на внимание се отнася до приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително обстоятелства, при които одиторът определя, че общата рамка за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна уредба иначе би била неприемлива,<sup>12</sup> одиторът може да счете за необходимо да помести параграфа непосредствено след раздела „Основание за мнение”, за да осигури подходящ контекст за одиторското мнение.
- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси”, на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание. Одиторът може да добави и допълнителен контекст към заглавието „Обръщане на внимание”, например „Обръщане на внимание – последващо събитие”, за да разграничи параграфа за обръщане на внимание от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси”.

### *Параграфи по други въпроси*

- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси”, а е счетен за необходим и параграф по други въпроси, одиторът може да добави допълнителен контекст към заглавието „Други въпроси”, например, „Други въпроси – обхват на одита”, за да разграничи параграфа по други въпроси от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси”.
- Когато параграф по други въпроси е включен, за да привлече вниманието на потребителите към въпрос, отнасящ се до други отговорности за докладване, разгледани в одиторския доклад, параграфът може да бъде включен в раздела „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания”.
- Когато има отношение към всички отговорности на одитора или разбирането на одиторския доклад от страна на потребителите, параграфът по други въпроси може да бъде включен като самостоятелен раздел, следващ Доклада относно одита на финансовия отчет и Доклада във връзка с други законови и регулаторни изисквания.

A17. Приложение 3 е пример за взаимовръзката между раздела „Ключови одиторски въпроси”, параграфа за обръщане на внимание и параграфа по други въпроси, когато всички те са представени в одиторския доклад. Примерният доклад в Приложение 4 включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад за предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, който съдържа квалифицирано мнение, като за предприятието не са докладвани ключови одиторски въпроси.

### **Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)**

A18. Комуникацията, изисквана от параграф 12, дава възможност на лицата, натоварени с общо управление, да бъдат информирани за естеството на конкретни въпроси, които одиторът възнамерява да открий в одиторския доклад, и им предоставя възможност да получат от одитора допълнителни

---

<sup>12</sup> Например, съгласно изискването от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 19 и МОС 800, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*, параграф 14

пояснения, когато това е необходимо. Когато включването в одиторския доклад на параграф по други въпроси във връзка с конкретен въпрос се повтаря при всеки следващ ангажимент, одиторът може да реши, че не е необходимо да повтаря комуникацията при всеки ангажимент, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба.



## Приложение 1

(Вж. параграфи 4, А4)

### **Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание**

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажменти – параграф 19(б)
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 12(б) и 16
- МОС 800, Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение – параграф 14

## Приложение 2

(Вж. параграф 4)

### Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 12(б) и 16
- МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети* – параграфи 13–14, 16–17 и 19
- МОС 720, *Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет* – параграф 10(а)

### Приложение 3

(Вж. параграф А17)

#### **Пример за одиторски доклад, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600<sup>1</sup> не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Представени са съответстващи данни, като финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. На одитора не е забранено съгласно закон или нормативна уредба да прави препратки към доклада на предходния одитор относно съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

<sup>1</sup> МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на финансовия отчет<sup>2</sup>

#### Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

#### Основание за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

#### Обръщане на внимание<sup>3</sup>

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

#### Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

#### Други въпроси

---

<sup>2</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

<sup>3</sup> Както е отбелязано в параграф A16, параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси“, на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание.

Финансовият отчет на компания АВС за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

**Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]**

*[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)]*

**Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет**<sup>4</sup>

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [име].

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*

---

<sup>4</sup> Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

## Приложение 4

(Вж. параграф А8)

### **Пример за одиторски доклад, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание**

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане е довело до квалифицирано мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

## ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

### Доклад относно одита на финансовия отчет <sup>17</sup>

#### Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните ѝ потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

#### Основание за изразяване на квалифицирано мнение

Краткосрочните ликвидни ценни книжа на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност xxx. Ръководството не е оценило тези ценни книжа по справедлива стойност, а ги е посочило по цена на придобиване, което съставлява отклонение от МСФО. Регистрите на компанията сочат, че ако ръководството беше оценило тези ликвидни ценни книжа по справедлива стойност, компанията би признала нереализирана загуба в размер на xxx в отчета за всеобхватния доход за годината. Балансовата стойност на ценните книжа в отчета за финансовото състояние би била намалена със същата сума към 31 декември 20X1 г., а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал биха били намалени съответно с xxx, xxx и xxx.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето квалифицирано мнение.

#### Обръщане на внимание – ефект от пожар

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

#### Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет <sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

<sup>18</sup> Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**

*[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

*[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]*

*[Адрес на одитора]*

*[Дата]*



Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажменти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт™, „МОС™“, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС™“, Международен стандарт за ангажменти за преглед “МСАП™“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-206-3

( )

( 2016 . ) , 15

---

.....	1-9
.....	10
.....	11
.....	12
.....	13
.....	14-15
, , .....	16
, ..... ,	17-19
, ..... ,	20
.....	21-24
.....	25
.....	A1-A10
.....	A11-A22
.....	A23-A38
, , .....	A39-A43
, ..... ,	A44-A50

,  
..... A51  
..... A52-A59  
1: ,  
2:

---

( ) 720 ( ), 200,
----------------------



1. ( )  
( )  
,

2. 11 200.<sup>1</sup>  
,

3. ,  
,

4. ,<sup>2</sup>  
,

---

<sup>1</sup> 200,

<sup>2</sup> ( 110.2 )  
,

5. ,  
,

6. ( )

7. ;  
( ) ;  
( ) ,

8.  
,

9.  
10. 15 2016 .

11. , ;  
( ) ;  
( ) ;  
( ) ;  
( ) ;  
( ) ;

1101 720 ( )



12. : , -  
 ( ) - , ; ,  
 , ( ,  
 )  
 , .  
 ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 . ( . A1-A5)  
 ( ) -  
 ( ,  
 ,  
 ) . ( . A6-  
 A7)  
 ( ) -  
 ( . ),  
 A8-A10) . ( .

13. : ( . A11-A22)  
 ( ) , ,  
 ;  
 ( )  
 , , ,  
 ,  
 720 ( ) 1102



( ) ;  
( ) ,  
, ,

17.

, ,  
:

( ) , ,  
( ) ; ,  
( ) , ,

18.

, ,  
, ,  
, : ( . A44)

( ) , ,  
( . 22( ) (ii)); ( . A45)

( ) , . ( .  
A46-A47)

19.

, : ,  
( ) ,

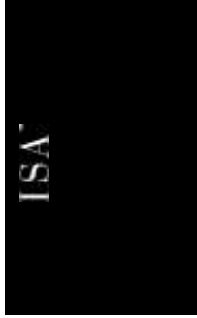
, ; ( . A48)  
( ) , ,

, ,  
, ,  
, ( . A49-A50)



20. 14-15, .( . A51)

21. ” ” : , ;  
( ) , ;  
( ) , ;  
. ( . A52)



22.

21

- ( . A53)
- ( ) , ;
- ( ) :
- (i) , ;
- (ii) , , ;
- ( ) , ( ) ;
- ( ) , ;
- ( ) :
- (i) , ;
- (ii) ,

23.

705 ( ),<sup>3</sup>

, 22( ). ( . A54–A58)

24.

---

<sup>3</sup> 705 ( ),

: ( . A59)

( ) ; ,

( ) ;

( ) , .

25. 230<sup>4</sup> ,

( ) ;

( ) ,

.

\*\*\*

( . 12(a))

A1. , ;

A2. , .

A3. , - , -

” ”

<sup>4</sup> 230, ,

8-11





- 
- 
- 
- 

;

;

;

( . 12( ) )

A6.

,

,

,

,

,

,

A7.

,

,

,

,

,

,

,

:

- 
- 
- 

,

,

,

,

,

,

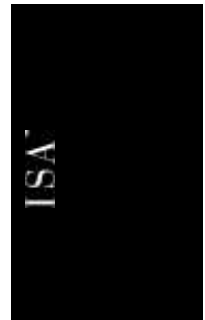
,

,

,

,

,



( . 12( ))

A8.

1

A9.

5

A10.

(XBRL)

A11.

( . 13)

A12.

(

)

(

),

”

”

5

( ) 7,



A17.

(  
)

A18.

6

A19.

A20.

A21.

6 7 560.<sup>7</sup>

A22. 580.<sup>8</sup>

13( )

---

<sup>6</sup> 210,

<sup>7</sup> 560,

<sup>8</sup> 580,

A23





• , , ,  
; ,

• , 14-15. ,

• , - ;

• , ,

A25. ( . 14(a))

• , - .  
:

• , ;

• , - , X  
"YYY 20X1 . Y." XXX

• , " 20 1 .  
XXX."

A26.

• , ,  
- ,

A27.

• , : ,



A28.

14(a)

- 
- 
- 
- 
- 

A29.

14( )

A30.

- ( 14(a)).
- 
- X ” Y.”
-

A31.

, ,  
 , ,  
 315 ( ).<sup>11</sup> 315  
 ( )  
 :  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) ;  
 ( ) ;

A32.

A33.

A34.




---

<sup>11</sup> 315 ( ),

A35.

A36.

( 15)

720 ( )

1118

A37.

A38.

A39.

12

( . 16)

( )

12

110.2

1119

720 ( )







A44.

( . 18)

A45.

( . 18(a))

A46.

( . 18( ))



18( )

A47.

( . 19)

A48.

17(a)),

A49.

A50.

22,



A53. ( . 21-22)  
2  
” ”.

A54. ( . 23)  
22( ),

A58. A55-

A55.

A56.

A57.

22( ) (ii).

22( ),

A58.

705 ( ),

24)

A59. 200.<sup>16</sup>



---

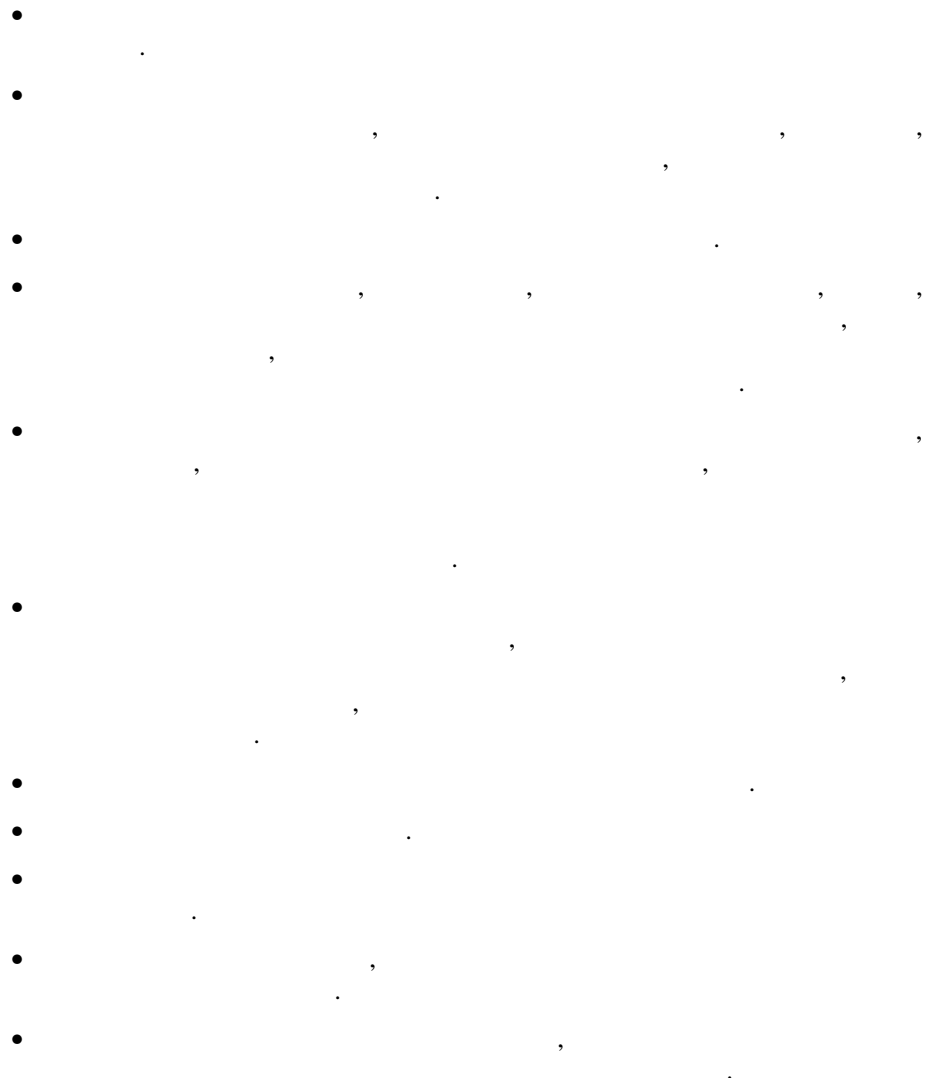
<sup>16</sup> 200, A55

24,

720 ( )

1126







- 1: , , ,

- 2: , , ,

- 3: , , ,

- 4: , , ,

- 5: , , ,

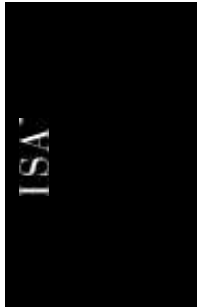
- 6: , , ,

- 7: , , ,

720 ( )

2 1130

1-			
	:		
•	( . . , 600 <sup>1</sup> ) .		
•	(		
•		210.	
•	,	( . . , , “ ) .	
•	,	,	
•	,		
•		570 ( ) . <sup>2</sup>	
•			701. <sup>3</sup>
•	,		
•	,		
•	.		
•		,	



<sup>1</sup> 600, - ( )

<sup>2</sup> 570 ( ),

<sup>3</sup> 701, .

720 ( )

2 1132

ABC [ ]

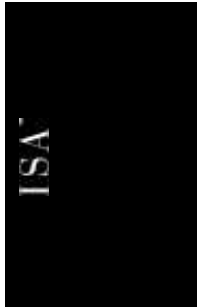
4

ABC (, “),  
31 20X1 .

,  
,  
,  
,  
, ( )  
31 20 1 . ( )  
,  
( , ).

( ).

,  
[ ],  
,  
[ 5  
,  
-  
,  
[ 701.]



4 “ ” “ ” “ ”  
5

” ”] [ - , ,  
6  
[ , X,<sup>7</sup> .]

,  
, , , , ,  
, , , , , .  
, , , , , .  
8

[ 700 ( )<sup>9</sup> - . I ]

[ 700 ( ) - . I ]

[ 700 ( ) - . I ]

[ , [ ]<sup>10</sup> ]

---

6

7

8

9

700 ( ),

720 ( )

[ , , , ] ,  
[ ]  
[ ]



---

<sup>10</sup> ,  
,  
( ), 46). ( . 700  
1135 720 ( ) 2





ABC [ ]

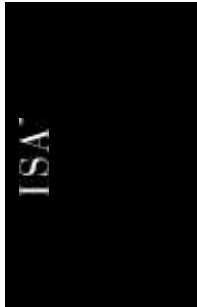
”

31 ABC (, “),  
20X1 .

,  
,  
,  
,  
, ( 31 20 1 . ( ) )  
,  
( ).

( ).

[ ],  
,  
,  
,  
,  
,  
,  
,  
,  
,  
,  
[ 701.]



---

” “ “ ”  
1137 720 ( ) 2

” ”] [ - , ,

<sup>12</sup> [ , <sup>13</sup> ( , Y, ) ,

[ Y, , ]<sup>14</sup> [ ,

<sup>15</sup> [ 700 ( ) - . I 700 ( ) ]

---

<sup>12</sup> ,

<sup>13</sup> -

<sup>14</sup> ” ”

<sup>15</sup> ,

[ 700 ( ) - . I ]

[ 700 ( ) - . I ]

, [ ].<sup>16</sup> ,

[ , , ] ,

[ ]

[ ]



---

<sup>16</sup>

, , ( . 700 ), 46).





,  
 .  
 ,  
 ,  
 .

19

[ 700 ( ) ] 700 ( ) - . I

[ 700 ( ) ] 700 ( ) - . I

[ , , ] ,

[ ]

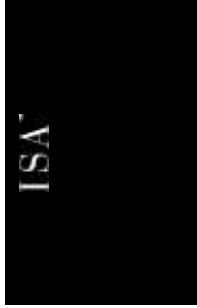
[ ]

---

19

720 ( ) 2 1142

:  
 • , ( . ,, 600 )  
 • ( )  
 • 210.  
 • , ( . ,, " )  
 • ,  
 • ,  
 • 570 ( )  
 • 701.  
 • ,  
 • ,  
 • ,  
 • ,



ABC [ ]





]. X

[ X,

].]<sup>23</sup> [

<sup>24</sup>

[ 700 ( ) - . I

[ 700 ( ) - . I

[ 700 ( ) - . I

[ ].

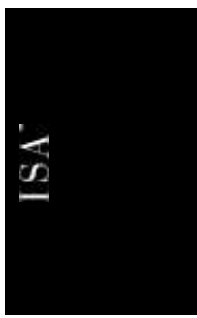
---

21

22

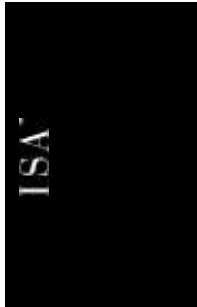
23

24



[ , , ] ,  
[ ]  
[ ]

5 -	
	:
•	,
	,
	( . ,, 600 ).
•	( ) .
•	
•	210.
•	,
•	( . ,, , " ) .
•	,
•	,
•	,
•	,
•	570 ( ) .
•	701.
•	,
•	.
•	,
•	,
•	.
•	,
•	.



ABC [ ]

, , ,  
, , ,  
, ( 31 20 1 . ( ) ) ,  
( ) .

( ) .  
[ , ],  
” ”] , [ - , ,  
25 [ , ]<sup>26</sup>

---

25

26

[ ]

[ <sup>27</sup>

[ 701.]]

<sup>28</sup>

[ 700 ( ) - . I ]

[ 700 ( ) - . I ]

[ ]<sup>29</sup>

[ ]

[ ]

[ ]

<sup>27</sup>

<sup>28</sup>

<sup>29</sup>

( ), 46).





ABC [ ]

ABC

(,, “),  
31 20X1 .

, , ,

, , ,

, ( 31 20X1 . ( ) )

, ( , ).

XYZ,

, , 31 20X1 ., ABC  
XYZ ABC

XYZ ABC XYZ 31 20X1 . ABC  
, XYZ.

( ).

, [ ], , ,



” ”] [ , ,  
30 [ , 31 .]

XYZ ABC XYZ 31 20X1 . ABC

[ 32 , ,  
- ,  
- , , -

---

30 ,  
31 -  
32 ” , ”



[ 701.]]

33

[ 700 ( ) - . 2 ]

[ 700 ( ) - . 2 ]

[ . [ ]<sup>34</sup> , ]

[ , , ] ,

[ ]

[ ]



---

33

34

( ), 46). ( . 700

•	:
•	, , ( . ,
•	600).
•	(
•	).
•	210.
•	.
•	.
•	, ( . ,
•	).
•	, ,
•	, .
•	, ,
•	, ,
•	570 ( ).
•	701.
•	,
•	.
•	,
•	, .
•	,
•	.

ABC [ ]

ABC

(,, “),  
31 20X1 .

20X1 . ( )

31

( ).

XYZ,

20 1

( ). XYZ

( ).

[ ],

1155

720 ( )

2



” ”] [ , ,  
35 [ , ,<sup>36</sup> .]

XYZ  
( ).

X,

XYZ.

[ <sup>37</sup>

[ 701.]

---

35

36

37

[ 700 ( ) - . 2 ]

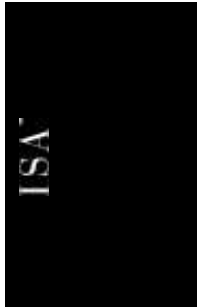
[ 700 ( ) - . 2 ]

[ , [ ].<sup>39</sup> ]

[ , , ]

[ ]

[ ]



---

<sup>38</sup>

<sup>39</sup>

( ), 46). ( . 700





210,

10. 11,

( . A22-A25)

( )

( )

( )

( )

( )

\_\_\_\_\_ A23a)

( )

...

...

...

( . 6( )

A11.

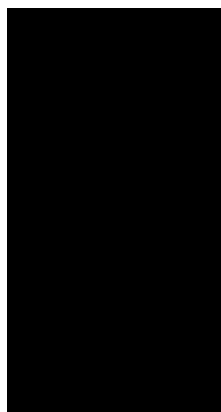
6( ).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 200, A2



...  
,  
,  
, ( \_\_\_\_\_ )  
\_\_\_\_\_ )



9-12.

...

( . 6( ) (iii) )

A19a.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
720 ( \_\_\_\_\_ ).  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_\*

...

( . 10-11 )

...

A23.

\_\_\_\_\_  
,  
, 200. 6( ) 12  
\_\_\_\_\_  
\* \_\_\_\_\_ , A20,



A23a.

---

---

---

---

---

---

---

**1**

( . A23-A24)

( . 13

).

\*\*\*

.4

4

A21.

1155





[ , ( ; )].  
 6( ) ]<sup>7</sup> [ , , :  
 (a) , [ ] ,  
 ( ) ;  
 ( ) ;<sup>8</sup>

- (i) [ ] , ;
- (ii) [ ] ;
- (iii) [ ]

[ ]

---

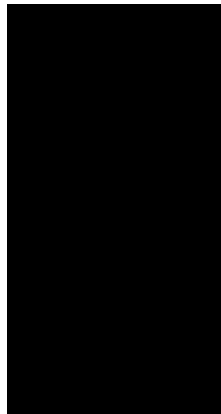
<sup>7</sup> ,  
<sup>8</sup> , “ ”  
<sup>9</sup> . A23

[ , , ]

[ ]

[

\_\_\_\_\_ 720 ( \_\_\_\_\_ ).]



XYZ & Co.

( )

.....

**220,**

...

20.

( )

( )

( )

( ) ;

. ( . A26-A27a, A29-A31)

...

, ( . 20)

...

A27a. 701<sup>10</sup>, ,

\_\_\_\_\_ ;

• \_\_\_\_\_ ;

• \_\_\_\_\_ ,

14 701, ;

• \_\_\_\_\_ ,  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ .

\_\_\_\_\_ 20( )

\_\_\_\_\_ , \* \_\_\_\_\_ "

**230,**

: \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ ( )

<sup>10</sup> 701, \_\_\_\_\_ A28,  
\* \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_



， ’ ” 15 2009 . ...”  
230.

A10. ( . 8( ))  
8  
，  
，  
：

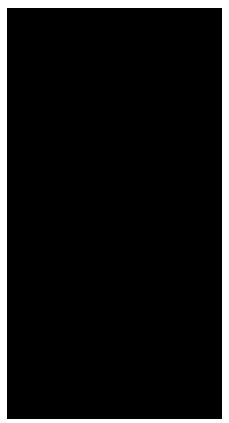
...  
• 701,<sup>11</sup>  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

( . 1)

...  
• 610 ( 2013 . ),  
- 36-37  
• 720 ( . ),  
- 25

**240,**

...  
\_\_\_\_\_  
<sup>11</sup> 701,



...

A4.

\_\_\_\_\_:

- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_,

...

...

A11.

\_\_\_\_\_ :

- \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ) \_\_\_\_\_

•

•

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_).

•

•

•

•

•

•

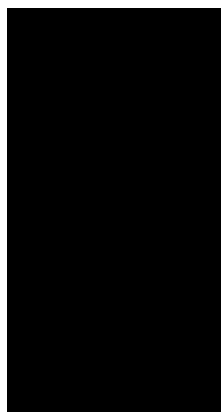
•

•



( , )  
);  
12

( . 7-8, A8-A11)



...

...

•

○

○

320<sup>13</sup> ,

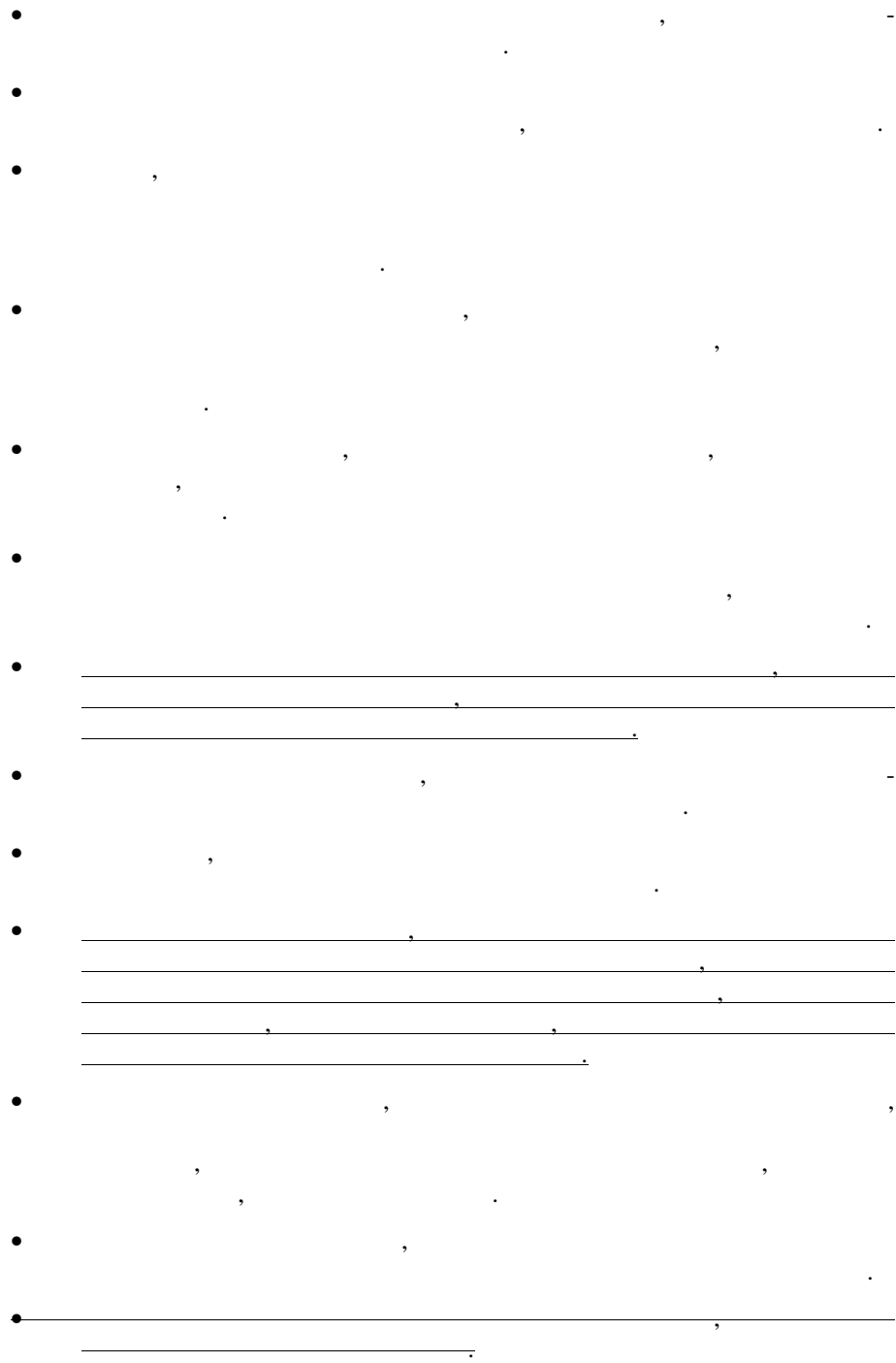
600.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> 260 ( ),  
A12

<sup>13</sup> 320,

<sup>14</sup> 600, - , 21-23 40( ) (



315 ( ),

...

...

18.

A89-A89a)

( )

( )

( ),

( )

( )

( )

;

( ) , , ,

. ( . A8990-A93)

---

---

---

---

...

...

26.

:

( ) , , ,

( )

---

;( . A127-A128\_)

( ) - ;

( ) , , ; ( .

A129-A131)

( ) ,

---

. ( . A131a)

\*\*\*

( . 5)

A1.

, (



" ), ,

, , :

•

;

•

320;<sup>15</sup>

•

;

•

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

;  
;

•

,

;

•

,

;

•

,

...

( . 9)

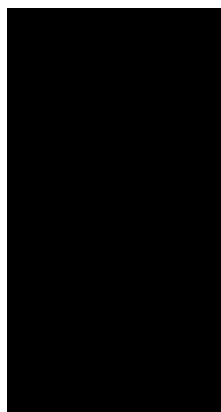
A19.

,

:

•

<sup>15</sup> 320,



- , ( )
  - ,
  - 
  - \_\_\_\_\_  
 ( \_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_
- ( . 10)

...

A21a.

- \_\_\_\_\_  
 10.  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

...

\_\_\_\_\_

\*

A22,

11(a)

...

A26.

- 
- 

- 

- 

- 

...

( ) 11( )

A30.

-



...

A80.

. ,  
 ,  
 ,  
 ,  
 :  
 ,

- 
- 
- 

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

...

...

A89a.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

A89 . \_\_\_\_\_

18

( \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

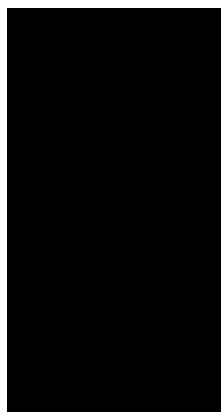
\_\_\_\_\_ )

\_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ )

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

...  
A93. ...  
...  
A99a. ...  
...



( . 25(a))

...  
A119. ( )  
,

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

...

A123. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.

A123a. \_\_\_\_\_ A124(a)-( ) \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.

A124. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_;

- ( ) \_\_\_\_\_  
:
- (i) \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.
  - (ii) \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.
  - (iii) \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.



- (iv) \_\_\_\_\_
- (v) \_\_\_\_\_
- (vi) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

( ) \_\_\_\_\_ :

- (i) \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_
- (ii) \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_
- (iii) \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- (iv) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- (v) \_\_\_\_\_
- (vi) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

( ) \_\_\_\_\_ :

- (i) \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_.
- (ii) \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_.
- (iii) \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_.
- (iv) \_\_\_\_\_,
- \_\_\_\_\_.

A124a. \_\_\_\_\_ A124(a)-( ) - \_\_\_\_\_,

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

A125. \_\_\_\_\_,

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_ [ A123a]

...

26(a) \_\_\_\_\_ ( .

A127. \_\_\_\_\_,

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_.

200.<sup>18</sup>

A128. 2 ,

A128a. 320,<sup>19</sup>

20

A128 .

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

<sup>18</sup> 200

15

<sup>19</sup> 320,

A1

<sup>20</sup> 320, 4

- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

A128 .

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
( \_\_\_\_\_ )  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

...

A131a.

\_\_\_\_\_ 26( )

...

**2**

( \_\_\_\_\_ A40, A128)

,

-

\_\_\_\_\_  
;

•

,

,







\_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_ )  
 • \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ )<sup>\*</sup>

...

...

A10. \_\_\_\_\_ ( . 10) \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ :  
 • \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_ )  
 • \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ )  
 • \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_ )

\_\_\_\_\_ , A2,



...

...

20.

, :

( ) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ ;

( )

( . ' A52)

...

24.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ ;

- \_\_\_\_\_ ;
- \_\_\_\_\_ ( . A59)

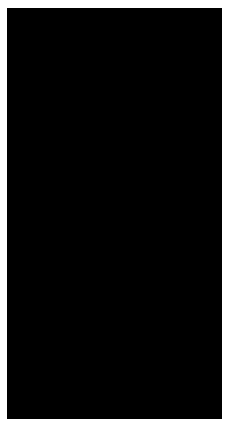
...

...

30.

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\*\*\*

...

...

A13.

, :  
• \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_;

• ;  
• ,

A14.

,  
:  
• .  
• ( , ,  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
• ( , ,  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

).

•

•

Four horizontal lines for writing.

...

( . 18)

...

( . 20(→))

A52.

Three horizontal lines for writing.

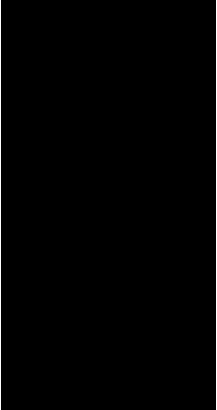
...

( . 24)

A59.

Eleven horizontal lines for writing.

450,





( )

( )

( )

240.<sup>26</sup>

( . 5)

”

A2.

5

( - )

320,

<sup>25</sup>

17( )

<sup>26</sup>

240,

A1-A6

A2 .

5

5

\*

A2 .

A13a

A2 .

A2a - A2 .

11

( . ..

),

A3.

A3,







\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

...

( . 10-11)

A16.

, , ,  
- ,  
, , :

...

• \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ ( , ,  
" " " ")

. 720 (\_\_\_\_\_) <sup>29</sup> \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

A17.

240<sup>30</sup>  
, ,  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

<sup>29</sup> \_\_\_\_\_ 720 (\_\_\_\_\_) \_\_\_\_\_,

<sup>30</sup> 240, 35

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 200.<sup>31</sup>

**500,**

5.

- : , ,  
( ) - ,  
, ,  
\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

**510,**

( . A8)

: , " "  
\_\_\_\_\_ 700 ( " ),  
" "  
" " " ,  
\_\_\_\_\_  
" "

\_\_\_\_\_**1:**  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_**8(a)**

<sup>31</sup> 200. 15



•	_____	701. <sup>36</sup>
•	_____	
•	_____	
•	_____	
•	_____	
•	_____	
•	_____	

\_\_\_\_\_ ABC [ \_\_\_\_\_ ]  
 \_\_\_\_\_ 37

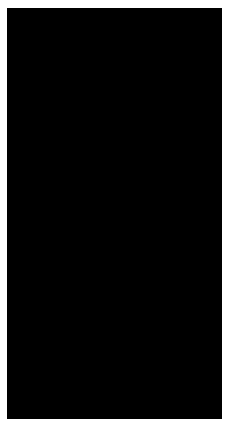
\_\_\_\_\_ ABC  
 („\_\_\_\_\_”), 31  
 20X1 . , , ,  
 \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ ,  
 \_\_\_\_\_ , ( \_\_\_\_\_ )  
 \_\_\_\_\_ 31 20 1 . ( )  
 ,

<sup>36</sup> 701.  
<sup>37</sup> \_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_

( ) .

30 20 1 .

31 20 0 .



( ) \_\_\_\_\_

[ ] .

20X0 . ABC- , 31  
31 20 1 .

\_\_\_\_\_  
" " ]

[ \_\_\_\_\_ 720  
( ) - . 1 2 720 ( ) . ]

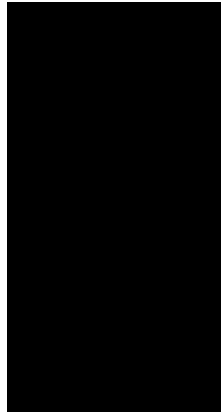
\_\_\_\_\_  
38 \_\_\_\_\_  
39 \_\_\_\_\_

39 \_\_\_\_\_  
39 \_\_\_\_\_ " " " " .  
\_\_\_\_\_



\_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_.



[ 700 ( ) - . I  
 700 ( ).]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

**2:**

---



---

\_\_\_\_\_ : **8(-)**

---

• \_\_\_\_\_

42 \_\_\_\_\_ 4 \_\_\_\_\_ : "

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,

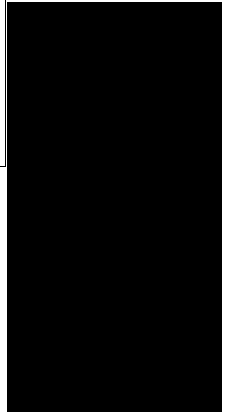
42 \_\_\_\_\_ : "

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,  
 \_\_\_\_\_,





	_____
	_____
•	_____
	_____
	_____
	_____
•	_____
	_____
	_____
	_____



ABC [ \_\_\_\_\_ ]

45

ABC

(\_\_\_\_\_)”  
20X1 .

31

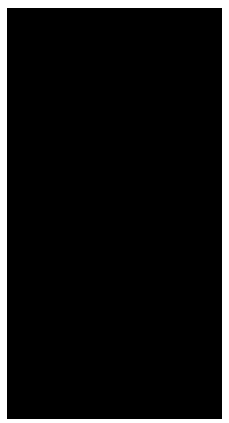
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_) , (\_\_\_\_\_)  
\_\_\_\_\_) , 31  
20 1 . ,  
(\_\_\_\_\_).

\_\_\_\_\_) , \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) 31 20X1 .  
\_\_\_\_\_ ,

\_\_\_\_\_) 30 20 1 .  
\_\_\_\_\_) 31  
20 0 .  
\_\_\_\_\_  
45 “ \_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_ “  
\_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_ “

( ) . \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 [ ] , \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_



20X0 . ABC , 31  
 31 20 1 .

\_\_\_\_\_ [ \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ ]  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ ” ]

[ \_\_\_\_\_ 720  
 ( \_\_\_\_\_ ) - . 1 2 720 ( \_\_\_\_\_ ) ]

\_\_\_\_\_ <sup>46</sup> \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ <sup>47</sup> \_\_\_\_\_

[ \_\_\_\_\_ 700 ( \_\_\_\_\_ ) - . 1  
 700 ( \_\_\_\_\_ ) . ]

\_\_\_\_\_ , <sup>48</sup> \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

<sup>47</sup> \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

<sup>47</sup> \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

<sup>48</sup> \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

[ 700 ( ) - . I  
700 ( ).]

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

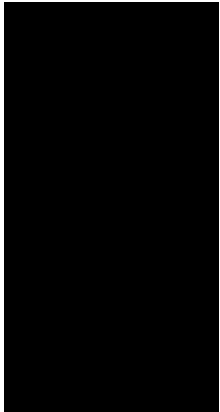
49 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

50 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

49 \_\_\_\_\_ 4 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

50 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



[ \_\_\_\_\_ 700 ( \_\_\_\_\_ ) - \_\_\_\_\_ I  
700 ( \_\_\_\_\_ ).]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

**540,**

,

,

( \_\_\_\_\_ 8( ) )

...

19.

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ :

•

,

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

|

- , , .
- , , .
- , , .
- , , .

( . 15)

( . 17(a))

...

A114.

701, <sup>51</sup>	( . 706

---

<sup>51</sup> 701,

( )<sup>52</sup> 706<sup>53</sup>  
706 ( )  
<sup>54</sup>

560,

1. ( )  
720 ( )<sup>55</sup>  
A1)

A1. ( )  
720  
( )

6 7

<sup>52</sup> 706 ( )  
<sup>53</sup> 706 ( )  
<sup>54</sup> 706 ( ), 8 ( )  
<sup>55</sup> 720 ( )

,

( . 10)

A10 .

720 ( )

...

,

( . 14)

A16 .

720 ( )

580,

: , ( )  
" 15 2009 . ..."  
580.

\* , A11,

\* , A17,



1

( . 2)

,

,

...

- |         |       |
|---------|-------|
| 720 ( ) | ,     |
| -       | 13( ) |

2

( . A21)

-

,

,

;

570 ( )<sup>56</sup>

;

,

,

( )

( )

( )

,

31

20

<sup>57</sup>

,

(

)

,

):

---

<sup>56</sup> 570 ( ),

<sup>57</sup>

- [ , ]
- ( ; , )
- , . ( , 540) ,
- , . ( 550)
- , . ( 560)
- , , .
- . ( 450)
- [ 10 , ).] ( .
- 58
  - , ,
  - ; ,
  - ; ,
  - ,
- .

---

58

---

210.

---



---









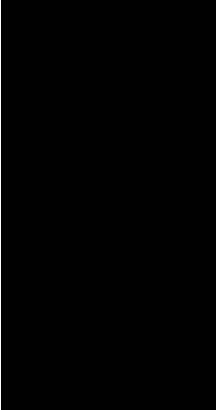
( ).

ABC

XYZ,

,  
, 20 1 . XYZ 15 , 31  
ABC

20 1 . ABC XYZ 31  
XYZ ,  
XYZ.



( ). \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ ( ).

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ ,

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_”]

[ \_\_\_\_\_ 720  
( ) - . 6 2 720 ( ) .  
\_\_\_\_\_ ” ” 6

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ .]

\_\_\_\_\_ 6+ \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 62

62 \_\_\_\_\_ ,

62 \_\_\_\_\_ “  
\_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_

[ 700 ( ) ] 700 ( )<sup>63</sup> - . 2

64  
,

[ 700 ( ) - . 2  
700 ( ) . ]

65  
,

<sup>63</sup> 700 ( ) .

64  
: ,,

65  
3, : ,,  
: ,,  
: ,,  
: ,,



66

[ 700 ( ) - 2  
700 ( ).]

[ ]

[ ]

[ ]

[ ]

710,

—

14.

” ”

66  
3,

( . . . A7a)

...

...  
16.

”;

706 ( . . . ).

...

19.

A12)

( . . . 14)

A7 .

, 705 ( . . . )<sup>67</sup>

705 ( . . . ).

<sup>67</sup> 705 ( . . . ),

701.<sup>68\*</sup>

...

...

( . 19)

A12.

705 ( )

705 ( ).

701.

700 ( ),

1 - ( . A5)

11( ),

<sup>68</sup> 701. A8,





74  
75

L 700 ( ) - . l  
700 ( ) l

76

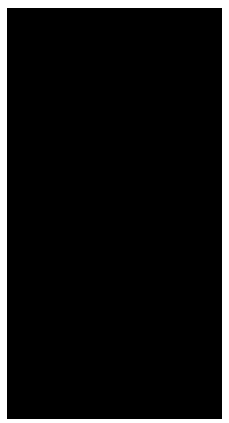
L 700 ( ) - . l  
700 ( ) l

75

75

76

Handwritten notes on lined paper, including the number 77 and 78.



[ 700 ( ) - . 1  
700 ( ).]

[ ]

[ ]

77 4 ; "

78 ; " 4 ; "





\_\_\_\_\_ ABC [ \_\_\_\_\_ ]

79

( „ \_\_\_\_\_ ” ),  
20X1 .

31

ABC

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ .

,  
,

\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_

, \_\_\_\_\_

,  
)

20X1 . ( )

\_\_\_\_\_ — 31

,

( \_\_\_\_\_ ).

,

\_\_\_\_\_ 20X0

,

.

,

20X0

31

20X0

,

.

,

( \_\_\_\_\_ ). \_\_\_\_\_

79

”

”

“

”

“

[ ]

80

81

[ 700 ( ) ]

700 ( ) - I

82

[ 700 ( ) ]

700 ( ) - I

[ 700 ( ) ]

700 ( ) - I

81

82

"

"

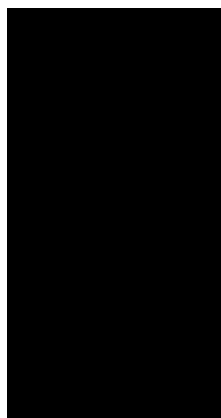
[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

3 - ( . A7)





ABC [ \_\_\_\_\_ ]

83

ABC

( \_\_\_\_\_ ),  
20X1 .

31

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, ( \_\_\_\_\_ )  
\_\_\_\_\_ 31 20 1 . ( )

( \_\_\_\_\_ ).

( \_\_\_\_\_ ). \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

[ \_\_\_\_\_ ], \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ 31

20 0 \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ 31 20 1 .

\_\_\_\_\_ [ \_\_\_\_\_ ]

\_\_\_\_\_ ”]

[ \_\_\_\_\_ 720

( \_\_\_\_\_ ) - \_\_\_\_\_ 1 \_\_\_\_\_ 2 \_\_\_\_\_ 720 ( \_\_\_\_\_ ).]

83 \_\_\_\_\_ “ \_\_\_\_\_ ”

84

85

[ 700 ( ) ]

700 ( ) - . I

86

[ 700 ( ) ]

700 ( ) - . I

85

85

86

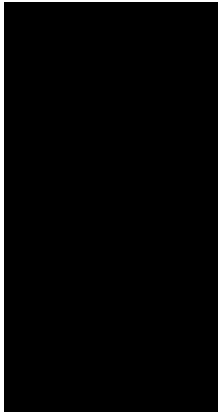
"

"

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

-87

88



[ \_\_\_\_\_ 700 ( \_\_\_\_\_ ) - \_\_\_\_\_ 1  
700 ( \_\_\_\_\_ ).]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

[ \_\_\_\_\_ ]

87 \_\_\_\_\_ 4 \_\_\_\_\_ : " \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ "

88 \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ "  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 4  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ "  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ "

|





ABC [ \_\_\_\_\_ ]

89

ABC  
31

( „ \_\_\_\_\_ ” ),  
20X1 . 20 0 . ,

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_

( 31 20X1 . 20 0 . ( ) ,

( \_\_\_\_\_ ).

” ”

\_\_\_\_\_ 5%

XXX 20% 20X1 , XXX 20X0 ;

XXX 20X1 XXX 20X0  
; XXX 20X1  
XXX 20X0 .

( \_\_\_\_\_ ).

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

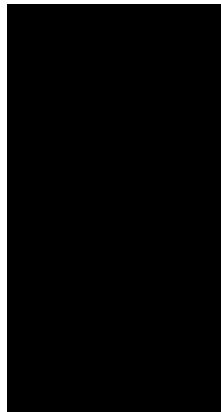
[ \_\_\_\_\_ ],

89 “ \_\_\_\_\_ ” “ \_\_\_\_\_ ”



93

94



[ 700 ( ) - 1  
700 ( ).]

[ ]

[ ]

[ ]

93 4 : "

"

94

"

"

4

"

"

[ \_\_\_\_\_ ]

800, \_\_\_\_\_  
,

...

7. " " "  
" "  
" "  
" "  
" "

805, \_\_\_\_\_  
,

...

6. \_\_\_\_\_ : \_\_\_\_\_  
( ) " " " " " " ,  
" ;  
( ) " " ( ) ,  
;  
( ) \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

( . 1)

...

A2.

200

„ ”

,

\_\_\_\_\_ ,

,

,

„ ”

,

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

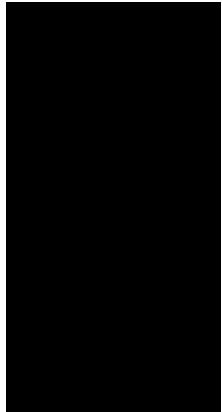
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

95

810,



...

,

24.

,

,

,

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

,

.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

( .

A19)

A19.

720 ( \_\_\_\_\_ )<sup>96</sup>

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

<sup>95</sup> 200. 13( )

<sup>96</sup> 720 ( \_\_\_\_\_ ),

\_\_\_\_\_ ,

\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.  
\_\_\_\_\_.

24.

IAPN™

ISA™

ISQC™



International  
Federation  
of Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
ISBN: 978-1-60815-250-6