

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
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–4
Дата на влизане в сила	5
Цели	6
Дефиниции	7–9
Изисквания	
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
Материали за приложение и други пояснителни материали	
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 701¹ разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. МОС 705² (преработен) и МОС 706³ (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 800⁴ разглежда конкретни съображения, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение. МОС 805⁵ 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.

¹ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

² МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

³ МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

⁴ МОС 800, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*

⁵ 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.⁶

- (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.⁷
8. Препратката към „финансов отчет” в настоящия МОС означава „пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение”⁸. 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”

⁶ МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(а)

⁷ 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.

⁸ 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.^{9,10}
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;¹¹
 - (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, относно това дали некоригираните отклонения, самостоятелно или като съвкупност, са съществени;¹² 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;

⁹ МОС 200, параграф 11

¹⁰ 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.

¹¹ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 26

¹² 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).¹³

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

¹³ 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 ¹⁴ 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 ¹⁵
 - (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

¹⁴ МОС 570 (преработен), параграф 2

¹⁵ 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 600¹⁶, 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 последиствия 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)

¹⁶ 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;¹⁷ (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;

¹⁷ 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 счтена 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.¹⁸ 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.¹⁹ 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.

¹⁸ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, Приложение 2

¹⁹ 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))

А5. 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))

А6. 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)

А7. Някои общи рамки за финансово отчитане изрично или по подразбиране признават концепцията за достоверно представяне²⁰. Както е отбелязано в параграф 7(б) от настоящия МОС, обща рамка за финансово отчитане с достоверното представяне²¹ 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

²⁰ 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.

²¹ Вж. МОС 200, параграф 13(а)

рамка²².

- 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.²³ 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

²² 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))

²³ 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.²⁴ (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.

²⁴ 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.²⁵

- 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

²⁵ 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.²⁶ 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

²⁶ 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.²⁷
- 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 600²⁸ 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.²⁹ МОС 210 изисква също така писмото за поемане на одиторски ангажимент или

²⁷ МОС 600, параграф А37

²⁸ МОС 600, параграфи 19–20

²⁹ 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.³⁰ Когато от одитора не се изисква на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси, МОС 210³¹ 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.³² 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.³³ 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

³⁰ МОС 210, параграф 10

³¹ МОС 210, параграф A23a

³² МОС 200, параграф 13(й)

³³ 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)³⁴), 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

³⁴ 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 1³⁵ 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

³⁵ 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 560.³⁶
- 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.

³⁶ 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.³⁷ 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.

³⁷ 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.³⁸

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.³⁹

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

³⁸ МОС 210, параграф 21

³⁹ 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).⁴⁰

⁴⁰ 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 отчет⁴¹

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

⁴¹ 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 отчет⁴²

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО⁴³ 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.

⁴² 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.

⁴³ 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.⁴⁴
- 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.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по

⁴⁴ 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 отчет⁴⁵

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

⁴⁵ 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 отчет⁴⁶

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие с МСФО⁴⁷ 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.

⁴⁶ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

⁴⁷ 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.⁴⁸
- 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.

⁴⁸ 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 отчет⁴⁹

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО⁵⁰ 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.

⁴⁹ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

⁵⁰ 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 ангажмента 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 отчет⁵¹

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X⁵² 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.

⁵¹ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

⁵² 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.⁵³
- 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.

⁵³ 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 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.

ISBN: 978-1-60815-203-2