

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 705 (ПРЕРАБОТЕН) МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Видове модифицирани мнения.....	2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Дефиниции	5
Изисквания	
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение.....	6
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	7–15
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано.....	16–29
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	30
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Видове модифицирани мнения.....	A1
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение.....	A2–A12
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	A13–A16
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано.....	A17–A26
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A27
Приложение: Примери на одиторски доклади с модификации на мнението	

Международен одиторски стандарт (МОС) 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да издаде подходящ доклад в случаите, в които при формирането на мнение в съответствие с МОС 700 (преработен),¹ одиторът достигне до заключение, че е необходимо модифициране на одиторското мнение относно финансовия отчет. Настоящият МОС разглежда също и начина, по който изразяването на модифицирано мнение от страна на одитора оказва влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад. Във всички случаи, изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 700 (преработен) остават приложими, като те не се повтарят в настоящия МОС, освен ако не са изрично разгледани или изменени от изискванията на настоящия МОС.

Видове модифицирани мнения

2. Настоящият МОС установява три вида модифицирани мнения, а именно, квалифицирано мнение, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение. Решението относно това кой вид модифицирано мнение е подходящ зависи от:
 - (а) естеството на въпроса, пораждащ модификацията, тоест, дали финансовият отчет съдържа съществени отклонения или, в случай на невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, дали е възможно да съдържа съществени отклонения; и
 - (б) преценката на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет. (Вж. параграф А1)

Дата на влизане в сила

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

Цел

4. Целта на одитора е ясно да изрази подходящо модифицирано мнение относно финансовия отчет, което е необходимо, когато:
 - (а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или
 - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.

Дефиниции

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Всеобхватен – термин, който се използва, в контекста на отклоненията, за да опише ефекта върху финансовия отчет от отклоненията, или възможния ефект върху финансовия отчет от отклоненията, ако има такива, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватен ефект върху финансовия отчет е този, който по преценка на одитора:

¹ МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

- (i) не е ограничен до конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;
 - (ii) в случай че е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от финансовия отчет; или
 - (iii) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.
- (б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Изисквания

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

6. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, когато:
- (а) одиторът достигне до заключение, че на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или (вж. параграфи А2–А7)
 - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения. (Вж. параграфи А8–А12)

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Квалифицирано мнение

7. Одиторът следва да изрази квалифицирано мнение, когато:
- (а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или
 - (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такъв, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен.

Отрицателно мнение

8. Одиторът следва да изрази отрицателно мнение, когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

9. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.
10. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато, в изключително редки случаи, включващи множество елементи на несигурност, одиторът достигне до заключение, че

независимо че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всеки един от отделните елементи на несигурност, не е възможно да формира мнение относно финансовия отчет поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.

Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента

11. Ако след като е приел ангажимента одиторът узнае, че ръководството е наложило ограничение върху обхвата на одита, което одиторът счита за вероятно да доведе до необходимостта от изразяване на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да отстрани това ограничение.
12. Ако ръководството откаже да отстрани ограничението, посочено в параграф 11 от настоящия МОС, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,² и да реши дали е възможно да изпълни алтернативни процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.
13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да определи последствията от това по следния начин:
 - (а) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът следва да квалифицира мнението си; или
 - (б) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен, така че квалифицирането на мнението не би било адекватно за комуникиране сериозността на ситуацията, одиторът следва:
 - (i) да се оттегли от одита, когато това е практически осъществимо и възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба; или (вж. параграф А13)
 - (ii) ако оттеглянето от одита преди издаване на одиторския доклад е практически неосъществимо или невъзможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А14)
14. Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди да се оттегли одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, всякакви въпроси, свързани с отклонения, идентифицирани в хода на одита, които биха предизвикали модифициране на мнението. (Вж. параграф А15)

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение

15. Когато одиторът счете за необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не следва да включва немодифицирано мнение във връзка със същата обща рамка за финансово отчитане относно компонент (отделен отчет) на финансовия отчет или относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на

² МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

такова немодифицирано мнение в същия доклад³ при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение от страна на одитора относно финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А16)

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Одиторско мнение

16. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва да използва съобразно случая заглавие на раздела, посветен на мнението „Квалифицирано мнение”, „Отрицателно мнение” или „Отказ от изразяване на мнение”. (Вж. параграфи А17–А19)

Квалифицирано мнение

17. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”:

- (а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- (б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Когато модифицирането е предизвикано от невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да използва съответно фразата „с изключение на възможния ефект от въпроса(ите)...” по отношение на модифицираното мнение. (Вж. параграф А20)

Отрицателно мнение

18. Когато одиторът изразява отрицателно мнение, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за изразяване на отрицателно мнение”:

- (а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- (б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Отказ от изразяване на мнение

19. Когато одиторът отказва изразяване на мнение поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва:

³ МОС 805, *Конкретни съображения—одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*, разглежда обстоятелства, при които одиторът е ангажиран да изрази отделно мнение относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет.

- (а) да посочи, че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет;
- (б) да посочи, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за одиторското мнение относно финансовия отчет; и
- (в) да измени изявлението, изисквано от параграф 24(б) от МОС 700 (преработен), посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

Основание за мнение

- 20. Когато одиторът модифицира мнението относно финансовия отчет, одиторът следва, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен): (вж. параграф А21)
 - (а) да измени заглавието „Основание за изразяване на мнение”, изисквано от параграф 28 от МОС 700 (преработен), на „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”, „Основание за изразяване на отрицателно мнение” или „Основание за отказ от изразяване на мнение”, съобразно конкретния случай; и
 - (б) в рамките на този раздел, да включи описание на въпроса, предизвикал модифицирането.
- 21. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” описание и количествено изразяване на финансовия ефект от отклонението, освен в случаите, в които това е практически неосъществимо. В случай че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо, одиторът следва да посочи това в този раздел. (Вж. параграф А22)
- 22. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” обяснение как оповестяванията съдържат съществени отклонения.
- 23. В случай че във финансовия отчет е налице съществено отклонение, което се отнася до липсващо оповестяване на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:
 - (а) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;
 - (б) да опише в раздела „Основание за изразяване на мнение” естеството на пропуснатата информация; и
 - (в) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация. (Вж. параграф А23)
- 24. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „Основание за изразяване на мнение” причините за тази невъзможност.
- 25. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, одиторът следва да измени изискваното от параграф 28(г) от МОС 700 (преработен) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят

основание за изразяване на одиторско мнение, така че да включи съобразно случая думата „квалифицирано” или „отрицателно”.

26. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва елементите, изисквани от параграфи 28(б) и 28(г) от МОС 700 (преработен). Тези елементи са:
- (а) препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и
 - (б) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение.
27. Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „Основание за изразяване на мнение” причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях. (Вж. параграф А24)

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

28. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 39–41 от МОС 700 (преработен), така че да включи само следното: (вж. параграф А25)
- (а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издаде одиторски доклад;
 - (б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и
 - (в) изявление относно независимостта на одитора и другите етични отговорности, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен).

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

29. Освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Ключови одиторски въпроси” в съответствие с МОС 701⁴ или раздел „Друга информация” в съответствие с МОС 720 (преработен)⁵ (Вж. параграф А26)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

30. Когато одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, обстоятелствата, които са довели до очакваното модифициране и формулировката на модификацията. (Вж. параграф А27)

⁴ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграфи 11–13

⁵ МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграф А54

Материали за приложение и други пояснителни материали

Видове модифицирани мнения (Вж. параграф 2)

- A1. Таблицата по-долу илюстрира как преценката на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

<i>Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането</i>	<i>Преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет</i>	
	<i>Съществен, но не всеобхватен</i>	<i>Съществен и всеобхватен</i>
Финансовият отчет съдържа съществени отклонения	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

Естество на съществените отклонения (Вж. параграф б(а))

- A2. МОС 700 (преработен) изисква одиторът, за да формира мнение относно финансовия отчет, да достигне до заключение дали е била получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.⁶ Това заключение взема под внимание оценката на одитора за некоригираните отклонения, ако има такива, във финансовия отчет, в съответствие с МОС 450.⁷
- A3. МОС 450 определя отклонението като разлика между отчетената сума, класификация, представяне или оповестяване на обект във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват за този обект, за да бъде той в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Съответно, съществено отклонение във финансовия отчет може да възникне във връзка със:
- (а) целесъобразността на избраните счетоводни политики;
 - (б) прилагането на избраните счетоводни политики; или
 - (в) целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

Целесъобразност на избраните счетоводни политики

- A4. Във връзка с целесъобразността на счетоводните политики, избрани от ръководството, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат, например, когато:
- (а) избраните счетоводни политики не са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;

⁶ МОС 700 (преработен), параграф 11

⁷ МОС 450, *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

- (б) финансовият отчет не описва правилно счетоводна политика, отнасяща се до съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета за паричните потоци; или
- (в) финансовият отчет не представя или не оповестява стоящите в основата сделки и събития по начин, който да осигурява достоверно представяне.

A5. Общите рамки за финансово отчитане често съдържат изисквания за осчетоводяване и оповестяване на промени в счетоводните политики. Когато предприятието е променило своя избор на съществени счетоводни политики, във финансовия отчет е възможно да възникне съществено отклонение, ако предприятието не е спазило тези изисквания.

Прилагане на избраните счетоводни политики

A6. Във връзка с прилагането на избраните счетоводни политики, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат:

- (а) когато ръководството не е приложило избраната счетоводна политика в съответствие с общата рамка за финансово отчитане, включително когато ръководството не е прилагало избраната счетоводна политика последователно в отделните периоди, или по отношение на сходни сделки и събития (последователност на прилагането); или
- (б) в резултат на начина на прилагане на избраните счетоводни политики (като например неумишлена грешка при прилагането).

Целесъобразност и адекватност на оповестяванията във финансовия отчет

A7. Във връзка с целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат, когато:

- (а) финансовият отчет не включва всички оповестявания, които се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- (б) оповестяванията във финансовия отчет не са представени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или
- (в) финансовият отчет не предоставя допълнителните оповестявания, необходими за постигането на достоверно представяне, извън оповестяванията, изрично изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Параграф А13а от МОС 450 предоставя допълнителни примери за съществени отклонения в качествените оповестявания, които биха могли да възникнат.

Естество на невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф б(б))

A8. Невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства (наричана още ограничение в обхвата на одита) може да възникне от:

- (а) обстоятелства извън контрола на предприятието;
- (б) обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора; или
- (в) ограничения, наложени от ръководството.

- A9. Невъзможността да изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на одита, ако одиторът е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, като извърши алтернативни процедури. В случай че това не е възможно, се прилагат съобразно случая изискванията на параграфи 7(б) и 9-10. Ограниченията, наложени от ръководството, могат да имат и други последствия за одита, като например по отношение на оценката на одитора на рисковете от измама и съображения, свързани с продължаването на ангажимента.
- A10. Примерите за обстоятелства извън контрола на предприятието включват такива, когато:
- счетоводните регистри на предприятието са били унищожени;
 - счетоводните регистри на съществен компонент са били конфискувани за неопределен срок от държавни органи.
- A11. Примерите за обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора включват такива, когато:
- от предприятието се изисква да използва метода на собствения капитал по отношение на асоциирано предприятие, а одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на последното, за да оцени дали методът на собствения капитал е бил приложен по подходящ начин;
 - времето на назначението на одитора е такова, че одиторът не е в състояние да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;
 - одиторът определи, че изпълнението на процедури по същество само по себе си не е достатъчно, но контролите на предприятието не са ефективни.
- A12. Примери за невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, включват такива, когато:
- ръководството възпрепятства одитора да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;
 - ръководството възпрепятства одитора да изиска потвърждение от външни източници на конкретни салда по сметки.

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Последици от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента (Вж. параграф 13(б)(i)–14)

- A13. Доколкото оттеглянето от одита е възможно от практическа гледна точка може да зависи от етапа на завършеност на ангажимента в момента, в който ръководството наложи ограничение върху обхвата. Ако одиторът по същество е завършил одита, той може да реши да го приключи доколкото е възможно, да откаже да изрази мнение и да обясни ограничението в обхвата в рамките на раздела „Основание за отказ от изразяване на мнение” преди да се оттегли.
- A14. При определени обстоятелства, оттеглянето от одита може да не е възможно, в случай че закон или нормативна уредба изисква от одитора да продължи одиторския ангажимент. Случаят може да бъде такъв за одитор, който е назначен да извърши одит на финансовите отчети на предприятия от публичния сектор. Такъв може да бъде случаят и в юрисдикции, в

които одиторът е назначен да извърши одит на финансов отчет, обхващащ конкретен период, или е назначен за определен период и съответно му е забранено да се оттегля преди завършването на одита на този финансов отчет или преди края на този период. Одиторът може да сметне за необходимо и включването на параграф „Други въпроси” в одиторския доклад.⁸

- A15. Когато одиторът достигне до заключение, че е необходимо да се оттегли от одита поради ограничение в обхвата, може да е налице професионално, законово или регулаторно изискване одиторът да комуникира въпросите, свързани с оттеглянето от ангажимента, с регулаторните органи или със собствениците на предприятието.

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение (Вж. параграф 15)

- A16. По-долу са посочени примери за обстоятелства, свързани с докладването, които не биха били в противоречие с отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение от страна на одитора:
- изразяване на немодифицирано мнение относно финансовия отчет, изготвен съгласно дадена обща рамка за финансово отчитане и в рамките на същия доклад, изразяването на отрицателно мнение относно същия финансов отчет съгласно различна обща рамка за финансово отчитане.⁹
 - отказ от изразяване на мнение във връзка с резултатите от дейността и паричните потоци, когато е уместно, и на немодифицирано мнение във връзка с финансовото състояние (вж. МОС 510¹⁰). В този случай, одиторът не е отказал изразяването на мнение относно финансовия отчет като цяло.

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Примерни одиторски доклади (Вж. параграф 16)

- A17. Примери 1 и 2 в Приложението съдържат одиторски доклади, съответно с квалифицирано и отрицателно мнение, тъй като финансовият отчет съдържа съществени отклонения.
- A18. Пример 3 в Приложението съдържа одиторски доклад с квалифицирано мнение, тъй като одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Пример 4 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от финансовия отчет. Пример 5 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет. Във всеки един от последните два случая, възможният ефект върху финансовия отчет от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е както съществен, така и всеобхватен. Приложенията към други МОС, които съдържат изисквания за докладване, включително МОС 570 (преработен),¹¹ също включват примери за одиторски доклади с модифицирани мнения.

⁸ МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф A10

⁹ Вж. параграф A31 от МОС 700 (преработен) за описание на това обстоятелство.

¹⁰ МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда*, параграф 10

¹¹ МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

Одиторско мнение (Вж. параграф 16)

A19. Изменението на това заглавие ясно показва на потребителя, че одиторското мнение е модифицирано и посочва вида на модификацията.

Квалифицирано мнение (Вж. параграф 17)

A20. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение, не би било уместно да се използват фрази като „с горепосоченото обяснение” или „предмет на/под условие на” в раздела „Мнение”, тъй като те не са достатъчно ясни и убедителни.

Основание за изразяване на мнение (Вж. параграфи 20, 21, 23, 27)

A21. Последователността в одиторския доклад помага за повишаване разбирането на потребителите и за идентифициране на необичайни обстоятелства, когато такива възникват. Съответно, макар да не е възможно да се постигне унифициране на формулировката на модифицираното мнение и на описанието на причините за модификацията, последователността както във формата, така и в съдържанието на одиторския доклад, е желателна.

A22. Пример за финансов ефект от съществено отклонение, който одиторът може да опише в раздела от одиторския доклад, „Основание за изразяване на мнение”, е количественото изразяване на ефекта върху данъците върху дохода, дохода преди данъчно облагане, нетния доход и собствения капитал, в случай че материалните запаси са надценени.

A23. Оповестяването на пропуснатата информация в раздела „Основание за изразяване на мнение” не би било практически осъществимо, ако:

- (а) оповестяванията не са изготвени от ръководството или не са лесно достъпни за одитора по друг начин; или
- (б) по преценка на одитора, оповестяванията биха били несъразмерно обемисти в сравнение с одиторския доклад.

A24. Отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение, отнасящи се до конкретен въпрос, описан в рамките на раздела „Основание за изразяване на мнение”, не оправдава пропускане на описанието на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модифициране на одиторското мнение. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, които са известни на одитора, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 28)

A25. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, следните изявления е по-добре да бъдат поместени в рамките на раздела от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет”, както е илюстрирано в Примери 4–5 от Приложението към настоящия МОС:

- изявлението, изисквано от параграф 28(а) от МОС 700 (преработен), изменено, така че да посочва, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС; и
- изявлението, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен) относно независимостта и другите етични отговорности.

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 29)

A26. Излагането на причините за невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в рамките на раздела от одиторския доклад „Основание за отказ от изразяване на мнение” предоставя полезна информация на потребителите, за да разберат защо одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, като може да издигне и допълнителна защита пред неподходящото разчитане на този финансов отчет. Комуникирането обаче на ключови одиторски въпроси, различни от въпроса или въпросите, предизвикали отказа от изразяване на мнение, може да наведе на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства, а това би било несъответствие с отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Аналогично, няма да е целесъобразно да се включва раздел „Друга информация” в съответствие с МОС 720 (преработен), разглеждащ преценката на одитора относно съответствието на другата информация с финансовия отчет. Ето защо, параграф 29 от настоящия МОС забранява включването на раздел „Ключови одиторски въпроси” или на раздел „Друга информация” в одиторския доклад, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако закон или нормативна уредба не изисква одиторът на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси или да докладва относно другата информация.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 30)

A27. Комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелствата, които са довели до очакваната модификация на одиторското мнение и на формулировката на модификацията, дава възможност на:

- (а) одитора да уведоми лицата, натоварени с общо управление, за модификацията(ите), която(които) смята да направи, и причините (или обстоятелствата), наложили модификацията(ите);
- (б) одитора да потърси съгласието на лицата, натоварени с общо управление, с фактите, отнасящи се до въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и) или да потвърди въпросите на несъгласие с ръководството като такива; и
- (в) лицата, натоварени с общо управление, да имат възможността, когато това е уместно, да предоставят на одитора допълнителна информация и обяснения във връзка с въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и).

Приложение

(Вж. параграфи A17–A18, A25)

Примери на одиторски доклади с модификации на мнението

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществено отклонение в консолидирания финансов отчет
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет

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

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600¹² не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажмента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.¹³
- Материалните запаси съдържат съществено отклонение. Отклонението е счетено за съществено, но не и всеобхватно за финансовия отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет¹⁴

¹² МОС 600, Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

¹³ МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажменти

Квалифицирано мнение

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

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

Основание за изразяване на квалифицирано мнение

Материалните запаси на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност xxx. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от МСФО. Регистрите на дружеството сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би била необходима сума от xxx, за да се намали стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с xxx, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал на акционерите биха се намалили съответно с xxx, xxx и xxx.

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

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

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

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били

¹⁴ Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

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

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

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет¹⁵

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

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

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

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

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

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

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

¹⁵ Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 2 – отрицателно мнение поради съществено отклонение в консолидирания финансов отчет

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

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Консолидираният финансов отчет съдържа съществено отклонение поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото отклонение е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от отклонението върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- МОС 701 е приложим; одиторът обаче е определил, че не са налице ключови одиторски въпроси, различни от въпроса, описан в раздела „Основание за отрицателно мнение”.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет¹⁶

Отрицателно мнение

¹⁶ Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

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

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните ѝ парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчетяване (МСФО).

Основание за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно МСФО, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

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

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

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация]

Ключови одиторски въпроси

С изключение на въпроса, описан в раздела *Основание за отрицателно мнение*, ние решихме, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания

финансов отчет¹⁷

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

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

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

¹⁷ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 3 – квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие

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

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажмента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет¹⁸

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни

¹⁸ Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

предприятията („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (за) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните ѝ парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

Основание за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., а делът на ABC от нетния доход на XYZ е включен в дохода на ABC за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

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

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

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

Ключови одиторски въпроси

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

комуникирани в нашия доклад.

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

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет¹⁹

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

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

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

¹⁹ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет

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

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условиата на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от консолидирания финансов отчет. А именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно финансовата информация на инвестиция в съвместно предприятие, която представлява над 90% от нетните активи на предприятието. Възможният ефект от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящ е отказ от изразяване на мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет²⁰

Отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

²⁰ Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние не изразяваме мнение относно приложението консолидиран финансов отчет на групата. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

Основание за отказ от изразяване на мнение

Инвестицията на групата в нейното съвместно предприятие компания XYZ е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние на групата, което представлява над 90% от нетните активи на групата към 31 декември 20X1 г. Не ни беше позволен достъп до ръководството и одиторите на компания XYZ, включително одиторската документация на одиторите на компания XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции по отношение на пропорционалния дял на групата от активите на компания XYZ, които тя контролира съвместно, пропорционалния ѝ дял от пасивите на компания XYZ, за които тя носи съвместна отговорност, пропорционалния ѝ дял от приходите и разходите на компания XYZ за годината и елементите, съставляващи консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет²¹

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на консолидирания финансов отчет на групата в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпроса, описан в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

²¹ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 5 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

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

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет, а именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно материалните запаси и вземанията на предприятието. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за финансовия отчет.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет²²

Отказ от изразяване на мнение

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

Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет на компанията. Поради значимостта на въпросите, описани в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят

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

основание за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

Основание за отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме назначени за одитори на компанията едва след 31 декември 20X1 г. и поради това не наблюдавахме инвентаризацията на материалните запаси в началото и в края на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим посредством алтернативни способности в количествата на материалните запаси, държани към 31 декември 20X0 г. и 20X1 г., които са посочени в отчетите за финансовото състояние съответно със стойности xxx и xxx. Освен това, внедряването на нова компютризирана система за вземанията през септември 20X1 г. е довело до многобройни грешки във вземанията. Към датата на нашия доклад ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. Ние не бяхме в състояние да потвърдим или проверим посредством алтернативни способности вземанията, включени в отчета за финансовото състояние с общ размер от xxx към 31 декември 20X1 г. В резултат на тези въпроси, ние не бяхме в състояние да определим дали някакви корекции биха могли да бъдат установени за необходими по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставляващи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет²³

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

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на финансовия отчет на компанията в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпросите, описани в раздела от нашия доклад *Основание за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят основание за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

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

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

²³ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-205-6