

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

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

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

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

Въведение

Обхват на настоящия МОС

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

Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие

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

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

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

¹ МСС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 25–26

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

Отговорности на одитора

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

Дата на влизане в сила

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

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

Цели

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

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

10. При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен),³ одиторът следва да прецени дали съществуват събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. При изпълнение на такива процедури, одиторът следва да определи дали ръководството вече е направило предварителна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и (вж. параграфи А3–А6)
- (а) ако такава оценка е направена, одиторът следва да я обсъди с ръководството и да определи дали ръководството е идентифицирало събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и, ако това е така, плановете на ръководството да ги разгледа; или
 - (б) ако такава преценка все още не е направена, одиторът следва да обсъди с ръководството основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, както и да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
11. Одиторът следва да запази повишено внимание по време на целия одит по отношение наличието на одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграф А7)

Оценяване на преценката на ръководството

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

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

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

Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството

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

Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия

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

⁴ МОС 560, *Последващи събития*, параграф 5(а)

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

Заклучения на одитора

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

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

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

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

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

Последствия за одиторския доклад

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

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

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

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

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

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

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

⁵ МОС 705 (преработен), Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор

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

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка

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

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

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

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

Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет

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

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

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

A1. МОС 701⁷ разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Този МОС потвърждава, че когато е приложим МОС 701, въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси и пояснява, че съществената несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие е по самото си естество ключов одиторски въпрос.⁸

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

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

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

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

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

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

Финансови

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

⁷ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

⁸ Вж. параграфи 15 и А41 от МОС 701

⁹ МССПС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 38–41

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

Оперативни

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

Други

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

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

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

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

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

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

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

- A7. МОС 315 (преработен) изисква от одитора да преразгледа одиторската оценка за риска и да модифицира планираните допълнителни одиторски процедури по подходящ начин в случаите, когато по време на одита са получени допълнителни одиторски доказателства, които се отразяват върху одиторската оценка на риска.¹⁰ Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие след като е извършена одиторската оценка на риска, в допълнение към изпълнението на процедурите съгласно параграф 16, е възможно да се наложи да се промени и одиторската оценка за рисковете от съществени отклонения. Наличието на такива събития или условия може да повлияе и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове. МОС 330¹¹ установява изисквания и предоставя насоки по този въпрос.

Оценяване на преценката на ръководството

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

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

¹⁰ МОС 315 (преработен), параграф 31

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Писмени изявления (Вж. параграф 16(д))

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

Заклучения на одитора

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- основни събития или условия;

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

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

Последствия за одиторския доклад

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁵ МОС 706 (преработен), параграф А2

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

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

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

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

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

¹⁶ МОС 705 (преработен), параграф 10

Приложение

(Вж. параграфи A29, A31–A32)

Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие

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

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

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

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600¹⁷ 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 210.¹⁸
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Оповестяването на съществената несигурност във финансовия отчет е адекватно.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено отклонение в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет¹⁹**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

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

¹⁸ МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

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

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

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

Основание за изразяване на мнение

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

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

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

Ключови одиторски въпроси

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

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

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

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

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет²⁰

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

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

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

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

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]

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

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

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

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

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет²²

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.

Квалифицирано мнение

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

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

Основание за изразяване на квалифицирано мнение

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

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

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

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

Ключови одиторски въпроси

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

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

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

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

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

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

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]

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

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

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

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

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

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет²⁵**Отрицателно мнение**

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

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

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

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

Основание за изразяване на отрицателно мнение

Споразуменията за финансиране на компанията са изтекли, като непогасената сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за преговаряне или да получи заместващо финансиране и обмисля подаване на искане за обявяване в несъстоятелност. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този факт.

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

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

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

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет²⁶

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).²⁷]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).²⁷]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

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

²⁶ Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

²⁷ Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

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

[Адрес на одитора]

[Дата]

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

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

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

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

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

ISBN: 978-1-60815-201-8