



Институт на дипломираните експерт-счетоводители
в България

НОВИ РАЗШИРЕНИ ОДИТОРСКИ ДОКЛАДИ И КОМУНИКАЦИЯ ОТ СТРАНА НА ОДИТОРА

УКАЗАНИЯ

ноември 2016 г.

Съдържание

Цел на документа

1. Общ преглед на новите изисквания за докладване от страна на одитора

1.1 Международни одиторски стандарти (МОС)

1.2 Законодателство на Европейския съюз

1.3 Законодателство в Република България

2. Насоки по отношение на ключови одиторски въпроси

2.1 Общ преглед на ключовите одиторски въпроси

2.3 Определяне на ключовите одиторски въпроси

2.4 Комуникиране на ключови одиторски въпроси

2.5 Примери за ключови одиторски въпроси

3. Разширени отговорности на одитора за докладване

3.1.Изразяване на становище върху доклада за дейността, декларацията за корпоративно управление, нефинансовата декларация и докладът за плащанията към правителства

3.2.Допълнителна информация в доклада на одитора на ПОИ

3.3.Допълнителен доклад за одитните комитети

3.4.Други изисквания за докладване

3.5.Доклад за прозрачност

4. Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление

4.1.Понятия, които следва да се използват от одитора при изискванията за комуникации с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление

4.2.Комуникация по отношение на ключови одиторски въпроси

5. Одиторска документация и контрол на качеството

5.1. Съгласуване на ключовите одиторски въпроси, комуникирани в одиторския доклад, с документацията за одита

6. Променени изисквания в други МОС (МОС 210, 570, 580 и др.)

6.1.Съответстващи промени, които са внесени в някои други МОС

6.2.Основни промени, които се налагат одиторските доклади, които са свързани с одиторското мнение за действащо предприятие

6.3.Допълнителни примери във връзка с комбинираното прилагане на МОС 701 Комуникиране на Ключови одиторски въпроси в доклада на независимия Одитор и МОС 705 Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор

6.4. Допълнителни примери във връзка с комбинираното прилагане на МОС 701 Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор и МОС 706 Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1 - Нови и преработени МОС

Приложение 2 – Как допълнителните изисквания за докладване съгласно ЗСч, ЗППЦК и Регламент (ЕС) 537/2014 се адресират в доклада на независимия одитор

Приложение 3.1 – Примери за Ключови одиторски въпроси

Приложение 3.2 – Примери за ключови одиторски въпроси

Приложение 4 – Одит програма за препоръчани процедури върху друга информация

Приложение 5 – Становище относно съкратени ГФО и приложението на МОС

Приложение 6 – Таблица, илюстрираща възможните ситуации по отношение на преценката за валидността на принципа на действащо предприятие, както и разликите в преработения стандарт 570

Приложение 7 – Модели на одиторски доклади

Приложение 8 – Таблица за влизане в сила на съответните изисквания за докладване

Цел на документа

Този документ („Указанията“) е издаден от Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), в качеството му на професионалната организация на дипломираните експерт-счетоводители и регистрираните одитори в България.

Указанията са одобрени за издаване от Управителния съвет на ИДЕС на 29.11.2016 г.

Целта на този документ е да даде указания на регистрираните одитори и одиторските дружества по прилагането на новите разширени доклади и за комуникацията от страна на одитора със съответните лица по повод тези доклади, за да се постигне уеднаквяване на практиките и общо разбиране от страна на одиторите, техните клиенти, ползвателите и регулаторите в България. Промените в изискванията към докладването от страна на регистрираните одитори произтича както поради направените промени в Международните одиторски стандарти („МОС“), така и в резултат на протичащата одит реформа в Европейския съюз и издадените Директива 2014/56/ЕС (изменя и допълва Директива 2006/43/ЕС) и Регламент (ЕС) 537/2014 г., които се транспонирани в новия Закон за независимия финансов одит (ЗНФО). Също така Указанията целят да установят и утвърдят степента на усилията и обхвата на работата от страна на одитора при формиране на становища върху друга информация, когато изискванията на приложимото законодателство в България надхвърлят обхвата на Международните одиторски стандарти, в частност МОС 720 *Отговорности на одитора относно друга информация*.

Този документ е отворен и предстои да бъде допълван и обогатяван с нови насоки и споделен опит от наблюдавани практики в други страни, прилагащи МОС и/или горепосочените европейски документи, включително и постепенно налагащата се одиторска практика и в България. Всяко допълнение ще бъде представяно отделно. Запитвания и коментари по тези Указания могат да бъдат изпращани на вниманието на работната група на следните имейл адреси: valia.iordanova@afa.bg - Валя Йорданова, *ръководител на работната група*, vyara.petrova@ides.bg – Вяра Петрова.

Допълнително, ИДЕС целенасочено, чрез Учебно-методичния съвет („УМС“) и работната група на тези Указания, ще наблюдава одиторската практика в България и в ЕС относно новите одиторски доклади и ще допълва и променя тези Указания, като ще уведомява членовете си, както и външни заинтересовани лица в лицето на регулаторите, бизнес обществата и институциите, за да се постигне правилно и адекватно разбиране на резултатите от финансов одит и работата на регистрираните одитори.

1. Общ преглед на новите изисквания за докладване от страна на одитора

1.1 Международни одиторски стандарти (МОС)

В Таблицата по-долу е представено обобщение на засегнатите стандарти във връзка с новите изисквания за докладване от одитора и ключовите промени в тях.

Нови и преработени МОС	Описание на промените
<u>МОС 700 (преработен).</u> <i>Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети</i>	Преработен МОС с изменения, с цел на установяване на нов формат, въвеждат се нови задължителни елементи за докладване и илюстриране на тези нови елементи в примерни одиторски доклади. За илюстрация на новия доклад, вж. <u>МОС 700 Приложение</u>
<u>МОС 701 (нов).</u> <i>Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор</i>	Нов МОС с цел установяване на изисквания и насоки за определяне и комуникиране от страна на одитора на нова категория „ключови одиторски въпроси“. Изисква се ключовите одиторски въпроси, които се селектират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, да бъдат комуникирани в одиторския доклад при одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.
<u>МОС 260 (преработен).</u> <i>Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление</i>	Преработен МОС с изменения в изискваните комуникации на одитора с лицата, натоварени с общо управление, с цел включване на: - съществените рискове, идентифицирани от одитора, в светлината на предложения МОС 701; и - обстоятелства, които са изисквали значително модифициране на планирания от одитора подход спрямо одита, Тези изменения са направени с цел привеждане в съответствие с факторите, които одиторът взема под внимание при определянето на ключовите одиторски въпроси по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Промените обаче се прилагат при всички одити.
<u>МОС 570 (преработен).</u> <i>Действащо предприятие</i>	Преработен МОС с изменения с цел установяване на изисквания за докладване от страна на одитора във връзка с валидността на предположението за действащо предприятие и илюстриране на това докладване в рамките на одиторския доклад при различни обстоятелства. Ново изискване за оценяване адекватността на оповестяванията във връзка с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане относно идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но одиторът достигне до заключение, че не е налице съществена несигурност,
<u>МОС 705 (преработен).</u> <i>Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор</i>	Преработен МОС с изменения с цел поясняване как новите задължителни елементи за докладване в МОС 700 (преработен) биват засегнати, когато одиторът изразява модифицирано мнение, и съответно актуализиране на примерните одиторски доклади.

Нови и преработени МОС	Описание на промените
МОС 706 (преработен). <i>Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор</i>	Преработен МОС с изменения с цел поясняване на много важна взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание, параграфите по други въпроси и раздела от одиторския доклад, посветен на ключовите одиторски въпроси.
МОС 720 (преработен). <i>Отговорности на одитора относно друга информация</i>	Преработен МОС с изменения с цел поясняване отговорностите на одитора по отношение на нова категория, наречена „друга информация“, като те въвеждат изискване одиторът да включи изявление в одиторския доклад по отношение на работата, извършена върху другата информация.
Съответни изменения в други МОС	Съответни изменения, направени в следните МОС: МОС 210 <i>Договаряне на условията на одиторските ангажименти</i> , МОС 220 <i>Контрол върху качеството на одита на финансови отчети</i> , МОС 230 <i>Одиторска документация</i> , МОС 510 <i>Първоначални ангажименти за одит—начални салда</i> , МОС 540 <i>Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания</i> , МОС 580 <i>Писмени изявления</i> , МОС 600 <i>Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)</i> , изсътвт <i>Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети</i> .

Предложения за промени	Описание на промените
МОС 800 (преработен). <i>Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение</i>	Преработен МОС с изменения с цел привеждане в съответствие с преработените изисквания, въведени с новите и преработени стандарти относно докладването от страна на одитораи одиторските доклади върху пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение.
МОС 805 (преработен). <i>Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет</i>	Преработен МОС с изменения с цел привеждане в съответствие с преработените изисквания, въведени с новите и преработени стандарти относно докладването от страна на одитора и одиторските доклади върху пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение.

Таблицата по-долу обобщава промените в одиторския доклад, отнасящи се до две групи предприятия – а) регистрирани и б) нерегистрирани за търгуване на борса (капиталови пазари) предприятия.

Забележка: Това деление е установено от МОС. Да се има предвид, че европейските документи в областта на одита налагат различно изискване, представено по-долу в тези Указания, тъй като те налагат други две групи – предприятия от обществен интерес (ПОИ) и останалите предприятия (обединени в групата на не-ПОИ).

	Регистрирани за търгуване на борсата предприятия	Предприятия, които не са регистрирани за търгуване на борсата
Преподреждане на одиторския доклад (нова структура)	✓	✓
Преработено описание на отговорностите на ръководството	✓	✓
Преработено описание на отговорностите на одитора	✓	✓
Изявление за спазване на приложимите етични изисквания и препратка към първоизточника на спазваните етични изисквания	✓	✓
Описания на отговорностите на одитора за другата информация и изявление по отношение на документите, с които се е запознал одиторът и констатациите в резултата на това	✓	✓
Описание на ключовите одиторски въпроси	✓	×
Оповестяване в доклада на името на съдружника, отговорен за ангажимента	✓	×

Минималните общи изисквания към одиторския доклад се съдържат в МОС 700 (преработен) *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, МОС 700 изисква одиторът да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и дали е достоверно представен.

Основните промени, включени в този преработен стандарт, са следните:

- Одиторското мнение вече се изисква да бъде представено **първо в доклада**, а всички раздели (параграфи) да имат подзаглавия, така че да повишат удобството при четене, да структурират по-добре одиторския доклад и да подобрят възможностите за неговото по-лесно разбиране;

Забележка: Поради съществуващата колизия между общоприетото наименование „МСФО, приети от ЕС” и термина, използван в европейските регламенти и Закона за счетоводство, „МСС, приети от ЕС”, препоръчително е във финансовите отчети по закон, в рубриката „База за изготвяне на финансовия отчет” да се прави пояснителна референция към ДР на Закона за счетоводство, т.8, като се ясно посочи, че „отчетната рамка „МСФО, приети от ЕС” по същество е определената национална счетоводна база МСС, приета със Закона за счетоводството и дефинирана в т. 8 от Допълнителните разпоредби”.

- Подобрения с цел повишаване прозрачността или изясняване на отговорностите, например изявление относно спазването от страна на одитора на изискванията за независимост и други етични отговорности, подобро описание на отговорностите на одитора и ключовите характеристики на одита, както и описание на отговорностите на ръководството и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие;

Забележка: Отговорностите на одитора са разширени за случаите, когато той има ролята на групов одитор и те са посочени в Илюстративен модел №2 на МОС 700.

- Нов раздел в одиторския доклад, който да адресира друга информация, когато тази информация се представя заедно с одитирания финансов отчет; и
- Когато е приложимо, информация, отнасяща се до въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие.

Забележка: В хода на разработването на настоящите Указания се наложиха допълнителни уточнения и корекции в направения превод на български език на горепосочените стандарти и респ. на другите стандарти, свързани с тези промени. ИДЕС ще предприеме съответстваща корекция на превода на МОС, за което официално ще се направи съобщение на страницата на института. Най-важните промени в одиторския доклад касаят:

- *misstatement* – преводът е „**неправилно отчитане**” за финансовите отчети и респ. „**неправилно докладване**” – за другата информация, ВМЕСТО ДОСЕГАШНИЯ ПРЕВОД – „ОТКЛОНЕНИЕ” или „НЕСЪОТВЕТСТВИЕ”;
- *basis* – преводът е „**база**”, ВМЕСТО ДОСЕГАШНИЯ ПРЕВОД - „ОСНОВАНИЕ”.

Дата на прилагане: За одит на финансови отчети за периоди, приключващи на или след 15 декември 2016 г.

Забележка: От 2017 г. изискванията към одиторските доклади на котираните на борсата предприятия ще са валидни за всички ПОИ по смисъла на Закона за счетоводство – съгласно правилата, установени с новия ЗНФО и европейските документи в областта на одита.

В *приложение 7* са представени модели на основни видове одиторски доклади (немодифициран; модифициран; отказ от изразяване на мнение; отрицателно мнение) върху пълни комплекти на финансови отчети, изготвени при счетоводни бази в

България, приети за отчетни рамки за достоверност, в т.ч. когато се издава върху съкратена форма на финансови отчети.

Важно: Одиторските доклади се издават в множествено число, ако одиторският доклад се издава от одиторско дружество (СОП), когато одиторският доклад се издава от физическо лице – решението дали да се издава в множествено число (каквато е обичайната досегашна практика в България) или единствено число е решение на всеки редовно практикуващ регистриран одитор, независимо от правната форма, под която практикува професията. Това е въпрос на негово лично разбиране и по никакъв начин не може да доведе до формално нарушаване на регулациите.

1.2 Законодателство на Европейския съюз и Република България

1.2.1 Одиторски доклад

Съгласно новия Закон за независимия финансов одит, одиторският доклад се изготвя в писмена форма **съгласно приложимите одиторски стандарти (МОС)**, като съдържа най-малко следното:

1. адресат/адресати;
2. дата на съставяне;
3. посочване на предприятието, чийто финансов отчет е предмет на финансовия одит; уточняване на вида на финансовия отчет, датата и периода, които обхваща; посочване на счетоводната база, която е била приложена при изготвянето му;
4. описание на финансовия одит, в което като минимум се посочват приложимите одиторски стандарти, в съответствие с които е извършен;
5. одиторско мнение, което може да бъде немодифицирано, квалифицирано или отрицателно, и ясно изразява мнението на одитора за това дали финансовият отчет дава вярна и точна представа съгласно приложимата счетоводна база и отговаря на законовите изисквания, когато е уместно, или отказ от мнение, ако одиторът не може да изрази одиторско мнение;
6. всякакви други въпроси, на които одиторът е обърнал внимание чрез специален параграф, без квалифициране на одиторското мнение;
7. становище и изявление, всяко от които се основава на работата, извършена в хода на одита, дали докладът за дейността съответства на финансовите отчети за същата финансова година и дали е бил изготвен в съответствие с приложимите законови изисквания;
8. констатация за всякаква съществена несигурност, свързана със събития или условия, които могат да породят сериозни съмнения относно способността на предприятието да продължи дейността си като действащо предприятие;
9. адрес за кореспонденция - за физическо лице, или адрес на управление - за дружество.

При задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес одиторският доклад, освен посоченото по-горе, следва да отговаря и на изискванията на чл. 10 от Регламент (ЕС) № 537/2014, когато е приложимо.

1.2.2 Други доклади на одитора

1.2.2.1. Допълнителен доклад за одиторския комитет, съгласно Регламент 537/2014, чл. 11, в сила от 1 януари 2017 г.

Изискванията на ЕС във връзка с комуникацията с одитния комитет са много по-конкретни в сравнение с изискванията на МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, който е базиран основно на принципи. Допълнителният доклад до одитния комитет вече се изисква съгласно Директивата относно задължителния одит от 2006 г. по отношение на одити на ПОИ, когато задължителният одитор или одиторска фирма докладва до одитния комитет по ключови въпроси, възникнали в резултат на задължителния одит, и по-специално във връзка със съществени слабости във вътрешните контроли по отношение на процеса на финансово отчитане. Регламентът формализира и разширява съдържанието на този доклад с набор от изисквания, разгледани по-долу в раздел 3.4 на тези Указания.

1.2.2.2. Доклад до надзорните органи на предприятията от обществен интерес, съгласно Регламент 537/2014, чл. 12, в сила от 1 януари 2017 г.

Одиторският доклад като цяло пояснява степента, до която се приема, че задължителният одит е в състояние да разкрива нередности, включително измама. С цел установяване на ефективен двустранен диалог между компетентните надзорни органи и одиторите, Европейското законодателство въвежда изискване за докладване до надзорните органи при съмнение или установени нередности, съществена заплаха или съществено съмнение относно непрекъснатата дейност на ПОИ (като действащо предприятие) или при модифициране на мнението, съответно отказ от мнение или отрицателно мнение (виж по-долу раздел 3.5).

1.2.2.3. Доклад за прозрачност

Докладът за прозрачност е друго средство одиторът да комуникира до по-широката общественост. Този доклад следва да е публично достъпен на уебсайта на одиторските фирми, извършващи одит на ПОИ, в рамките на четири месеца след края на всяка финансова година и да остане на разположение в продължение на най-малко пет години. **Раздел 3.6** по-долу от тези Указания разглежда изискванията относно съдържанието на доклада за прозрачност.

1.3 Законодателство в Република България

Специфични национални изисквания са поставени както следва:

1.3.1. Доклад за дейността по чл. 39 от ЗСч във връзка с чл. 37, ал. 6, (в сила за отчетни периоди, започващи на и след 1 януари 2016 г.), вкл. за не-ПОИ:

- Съответства ли докладът за дейността на финансовия отчет за същия отчетен период;
- Изготвен ли е докладът за дейността в съответствие с приложимите законови изисквания. В допълнение, одиторът следва да се произнесе дали в резултат на придобитото познаване и разбиране за дейността на предприятието и средата, в която то работи, са установени случаи на съществено невярно представяне в доклада за дейността и да опише характера на това невярно представяне.

1.3.2. Декларация за корпоративно управление по чл. 40 от ЗСч във връзка с чл. 37, ал. 6, допълнена съгласно ЗППЦК, чл. 100н, ал. 8 (в сила за отчетни

периоди, започващи на и след 1 януари 2016 г.) – за кредитни институции, застрахователи и презастрахователи и дружества, които се търгуват на борсата.

- Представена ли е такава декларация и дали е изготвена в съответствие с изискванията на съответните нормативни актове и съдържа необходимата информация.

1.3.3. Нефинансова декларация по чл. 48 от ЗСч във връзка с чл. 37, ал. 6 (в сила за отчетни периоди, започващи на и след 1 януари 2017 г.) - само за "големите ПОИ" в определени от ЗС случаи (Големите предприятия, които са ПОИ и които към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой служители през финансовата година от 500 души, включват в доклада за дейността си нефинансова декларация по чл. 48 от ЗСч.)

- Предоставена ли е такава декларация и дали е изготвена в съответствие с изискванията на ЗС и съдържа необходимата информация.

1.3.4. Доклад за плащанията към правителства, по чл. 53 от ЗСч във връзка с чл. 37, ал. 6 (в сила за отчетни периоди, започващи на и след 1 януари 2016 г.) - големите предприятия и ПОИ в добивната промишленост

- Предоставен ли е такъв доклад и дали е изготвен в съответствие с изискванията на ЗСч и съдържа необходимата информация.

1.3.5. Декларация от одитора по чл. 100н, ал. 4 от ЗППЦК. Това е декларация от одитора, заверил ГФО, за дейността на дружество емитент на ценни книжа с посочване на имена и адрес за кореспонденция на одитора и удостоверяваща, че:

- Финансовият отчет, съставен съгласно приложимите счетоводни стандарти, отразява вярно и честно информацията за активите и пасивите, финансовото състояние и печалбата или загубата на емитента;
- Информацията, отнасяща се до сделките със свързани лица, е надлежно оповестена и разкрита съгласно приложимите счетоводни стандарти;
- Информацията, отнасяща се до съществените сделки за публичното дружество за съответния отчетен период, е надлежно разкрита в приложенията към финансовия отчет.

Важно: Препоръчителен модел на ИДЕС за тази декларация ще бъде допълнително публикуван, след съгласуване с КФН.

2. Насоки по отношение на ключови одиторски въпроси (КОВ)

Като част от проекта за по-голяма прозрачност и информативност на одита, бе въведен нов МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*. В новия МОС 701 Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) изисква комуникиране на КОВ в независимия одиторски доклад по отношение на регистрираните за търгуване на

борсата предприятия. Това може да бъде предоставяно доброволно от одитора и на други предприятия.

2.1 Общ преглед на ключовите одиторски въпроси

Референция: МОС 701.1-8 и А1-А8

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период (т.е. областите, върху които одиторът в най-голяма степен е фокусирал своето внимание и са критично важни за изпълнението на одита и формирането на одиторското мнение). Значимостта може да има както количествени, така и качествени измерения.

Ключовите одиторски въпроси се селектират измежду въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

Както е посочено в МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е да се повиши информативната стойност на одиторския доклад чрез предоставяне на по-голяма прозрачност и пояснения относно извършения одит. Очаква се, че комуникирането на ключови одиторски въпроси:

- Ще предостави допълнителна информация на потребителите, за които е предназначен финансовият отчет, която информация да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период;
- Ще може да подпомогне потребителите, за които е предназначен финансовият отчет в разбирането им на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет и позицията на одитора, и
- Ще може да осигури на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, и база за допълнително ангажиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.

2.2 Определяне на ключовите одиторски въпроси

Подходяща селекция на състава от потенциални ключови одиторски въпроси

Ключовите одиторски въпроси следва да се селектират измежду въпросите, които са комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Затова СМОССИС направи съответстващи промени и в МОС 260, *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, за да осигури, че одиторите ще комуникират с тези лица въпросите, които изискват значително внимание от тяхна страна и когато такива са определени като ключови одиторски въпроси (като например идентифицирани от одитора значими рискове).

Поради това, от изключително значение е одиторът да включи в комуникацията си с лицата, натоварени с общо управление следните въпроси, които

бяха добавени при преработката на съответстващите промени в МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*:

- Свързани с общия преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита – комуникиране на значимите рискове, идентифицирани от одитора, и
- Свързани със съществените констатации от одита – комуникиране на обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива.

Определяне дали един одиторски въпрос може да бъде разглеждан като ключов одиторски въпрос (основни стъпки)

Референция: МОС 701.9-10 и А9-А30, МОС 260.15-16

МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* изисква от одитора да определи измежду въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление тези въпроси, които изискват значително внимание от негова страна при извършване на одита.

Следната диаграма систематизира подхода на филтриране от одитора на ключовите одиторски въпроси от значение за одита.



Следните стъпки е препоръчително да бъдат следвани при определяне на ключовите одиторски въпроси:

- а) Идентифициране на състава от въпроси за обсъждане с лицата, натоварени с общо управление.
- б) Идентифициране измежду въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление на тези въпроси, които изискват значително внимание от страна на одитора при извършване на одита *(в съответствие с МОС 701.9)*.
- в) Определяне кои от тези въпроси са с най-голяма значимост за одита *(в съответствие с МОС 701.10)* – това са ключовите одиторски въпроси.

г) Документиране на логическата обосновка за решението (*МОС 701.18 изисква от одитора да документира логическата обосновка за решението си относно всеки един от въпросите, изискващи значително внимание, дали е или не е определен като ключов одиторски въпрос*).

д) Ако списъкът с потенциални ключови одиторски въпроси изглежда прекомерно голям, те се преразглеждат, за да се определи дали техният брой не може да бъде допълнително намален. Определянето на броя на ключовите одиторски въпроси е процес, базиран на професионална преценка на редица фактори и обстоятелства, но те трябва да са малко на брой въпроси, с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.

Като начин за проверка за правилното определяне на идентифицираните като ключови одиторски въпроси, може да бъде един последващ анализ от страна на одитора на извършения одит и набелязването на 3-4 области, които са от критична значимост за одита и формирането на одиторското мнение, и съответно – сравняването на тези области с идентифицираните в по-горе описания процес ключови одиторски въпроси.

Препоръчително е одиторът и одит екипите да започнат процеса по идентифициране на ключови одиторски въпроси още от началната фаза на одит, вместо да изчакват до фазата по приключване на одита. Те следва да си изградят предварително становище на етапа на планиране относно области, които вероятно ще бъдат области на значително одиторско внимание при одита и следователно може да се явят ключови одиторски въпроси. Също така е необходимо да комуникират тези области с лицата, натоварени с общо управление още когато обсъждат планирания обхват и време на изпълнение на одита. Одиторът обаче определя ключовите одиторски въпроси окончателно, на заключителната фаза на одита, на базата на резултатите от одита и/или на доказателствата и заключенията, получени в течение на целия одит.

Насоки относно „индикатори“ за потенциални ключови одиторски въпроси

Този параграф включва насоки относно специфични въпроси, които биха могли да са индикатори за ключови одиторски въпроси (*но не е задължително винаги да са такива*).

- ***Съществени рискове*** – съществените рискове за неправилни отчитания представляват областите, изискващи значително одиторско внимание било поради прилагането на сложни счетоводни политики и/или комплекси счетоводни приблизителни оценки, било поради трудности при изпълнението на одиторските процедури. МОС 701 предвижда, че това може да не се отнася за всички възможни съществени рискове. Например както е отбелязано в МОС 701, МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* приема, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи и изисква одиторът да третира тези рискове от съществени грешки и отклонения, дължащи се на измама, като съществени рискове. В допълнение, МОС 240 посочва, че поради непредсказуемия начин, по който може да възникне пренебрегване на контролите от страна на ръководството, това е риск от съществени грешки и отклонения, дължащи се на измама и поради това по презумпция представлява съществен риск. В

зависимост от тяхното естество обаче тези рискове би могло да не изискват значително одиторско внимание и съответно да не бъдат разглеждани от него в определянето на ключовите одиторски въпроси.

- *Значимостта на един въпрос за финансовия отчет* – това също е важно съображение при определянето на това дали въпросът е ключов одиторски въпрос.

Например въпреки че планове с дефинирани доходи при пенсиониране обикновено съдържат висока степен на субективност във връзка с използваните актюерски допускания, се очаква, че въпрос относно такъв план би бил включен в одиторския доклад като ключов одиторски въпрос само, ако планът е достатъчно голям, така че малки промени в допусканията да имат съществен ефект върху финансовия отчет, или ако е имало конкретно обстоятелство, което е довело до допълнителна преценка или субективност.

- *Действащо предприятие* – в случай че са били необходими значителни усилия за проверка приложимостта на принципа за действащото предприятие (извън обичайно очакваните за предприятие от този размер и естество на дейността), тогава се очаква, че този въпрос би бил третиран като ключов одиторски въпрос, дори когато одиторът не е включил специален параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад или модифицирал одит мнението. Също така, МОС 701 предвижда, че одиторът може да заключи, че не съществува съществена несигурността относно събития и условия, които могат да породят значително съмнение относно способността на дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие, но все пак може да определи, че един или повече въпроси, свързани и с това заключение на база работата му, изпълнена в съответствие с МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие*, са ключови одиторски въпроси.

За да помогне одитора в тези гранични случаи, изискващи преценка, изискванията за действащо предприятие в МОС 570 бяха променени. Промените изискват по-специално от одитора да обмисли дали в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане преценката на ръководството за приложение на принципа за действащо предприятие е обоснована и са направени адекватни оповестявания относно събития или условия, когато са били идентифицирани събития или условия, които могат да породят значително съмнение относно способността на дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие, но е било определено, че не съществува съществена несигурност.

При определени обстоятелства проблемни въпроси, свързани с принципа на действащото предприятие (включително, гранични случаи) могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, отчасти защото това може да бъде и съществена или трудна преценка за одитора при формирането на мнение върху финансовия отчет като цяло. При тяхното описание може да се включат и аспекти от събития или условия, оповестени във финансовия отчет, които са и индикатори за проблеми с валидността на принципа за действащо предприятие. В случаи на съществена несигурност обаче те трябва да бъдат докладвани в раздел на одиторския доклад „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ или „Основание за изразяване на квалифицирано/отрицателно

мнение“, а не в раздела „Ключови одиторски въпроси“, който раздел следва да включва само препратка към другия раздел.

- **Други въпроси** – Други въпроси, които могат да бъдат индикатори за ключов одиторски въпрос:
 - Съществен счетоводен казус, който е бил или бива дискутиран с регулатор, или
 - Одиторът е имал съществен дебат с дружеството по счетоводен казус, включително, отчетна област, свързана със субективни преценки и допускания, дори когато той е приел крайният резултат;
 - Съществени промени в информационна и/или контролна система.

2.3. Комуникиране на ключови одиторски въпроси

Референция: МОС 701.11-16 и А31-А59

Целта на комуникацията на ключови одиторски въпроси е да увеличи прозрачността и информативната стойност на одиторския доклад. Затова одиторът следва да положи необходимите усилия при формулирането и описването на ключови одиторски въпроси така, че те да:

- Са специфични и конкретни за одит ангажимента, като се избягва използването на общи или стандартизирани изрази,
- Са информативни, сбити и разбираеми за лица, които не са одитори, и
- Не съдържат или загатват за изразяване на отделно одиторско мнение върху елементи от финансовия отчет.

Пояснителните материали и насоки за прилагане в МОС 701 Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор предоставят детайлна и полезна информация, която цели да подпомогне постигането на горното. Този раздел е предназначен да допълни МОС, предоставяйки практически насоки, които да се вземат предвид при описанието на ключови одиторски въпроси.

Информация, която се включва в описанието на всеки ключов одиторски въпрос

Съгласно изискванията на МОС 701.13 описанието на всеки ключов одиторски въпрос следва да включва препратка към свързаното с този въпрос оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и следва да представи:

- Защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно, е определен като ключов одиторски въпрос, и
- Как този въпрос е разгледан при одита.

Предоставената информация за всеки ключов одиторски въпрос трябва да бъде конкретна и специфична за дадения одит клиент, но по същество трябва да отговаря на два въпроса: защо въпросът е от „най-голяма значимост“ и, от изключителна важност, как е адресиран и решен при одита – каква одиторска работа е извършена от одитора. Обяснението „защо“ може да стане много по-кратко, ако финансовият отчет има добро описание на това „защо“, към което може да бъде включена препратка в доклада с ограничено допълнително обяснение за неговата одит значимост.

Отговорът на въпроса „как“ е основният източник на добавена стойност от страна на одитора. Той може да включва:

- Аспекти на отговора на одитора или подхода, който е бил най-подходящ за решаването/третирането на този въпрос или специфичен за оценката на риска от съществени грешки и неправилни отчитания;
- Кратък преглед на извършените одиторски процедури, или
- Ключови наблюдения по отношение на въпроса,

или някаква комбинация от тези елементи.

С цел избягване на големи текстови параграфи, се препоръчва използването на следната стандартна структура, с въвеждане на препратки по най-кратък начин.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно [моята] нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от [моя] нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на [моето] нашето мнение относно него, като [аз] ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

Наименование на ключовия одиторски въпрос ([обект, валута и сума, оповестени във финансовия отчет])

Виж приложение [X] към финансовия отчет.

Ключов одиторски въпрос

Как този ключов одиторски въпрос беше адресиран при проведения от нас (мен) (т.е. одитора) одит

[опишете въпроса и обяснете защо е бил преценен за въпрос с най-голяма значимост за одита]

В тази област (моите) нашите одиторски процедури включиха [опишете изпълнените одиторски процедури].

[Този подход се прилага за всеки отделен ключов одиторски въпрос]

Както е илюстрирано по-горе, описанието включва конкретната сума от одитирания финансов отчет, тъй като това помага да се представи въпросът в количествен контекст, най-лесният начин за измерване на значимост. Твърде вероятно е невинаги да е възможно да се посочи сума за някои ключови одиторски въпроси. Например може да се окаже, че ключовият одиторски въпрос се отнася до подгрупа на приходите, за която клиентът няма оповестена сума в отделна статия в отчета. Друг случай са въпросите, които не са свързани с конкретни суми, представени в отчета за финансовото състояние или отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, какъвто би бил случаят с условните пасиви. При такива случаи сума може да не се посочва. Когато за повечето ключови одиторски въпроси няма за рефериране сума, която да ги идентифицира количествено, тогава предпочитаният подход е да не се оповестява сума за всички ключови одиторски въпроси, тъй като в

противен случай би изглеждало включване на суми като на случаен принцип, по изключение.

Аспекти, които следва да се вземат под внимание в описанието на ключов одиторски въпрос

- Описанието на ключови одиторски въпроси следва да е базирано на реално извършена работа (и при реално настъпили събития, факти и условия);
- Описанието на ключови одиторски въпроси следва да е формулирано така, че да е ясно и специфично за клиента.

Например за ключов одиторски въпрос, включващ обезценка, описанието може да включва проблемите в бизнес средата, които водят до съмнение за наличието на обезценка, проблеми в прогнозите на бъдещите парични потоци на обектите, генериращи парични потоци или идентифицирането на определени рискове в портфейли от вземания. Постигането на конкретност ще помогне за по-добра разбираемост на въпроса. Той няма просто да индикира, че „обезценката е субективна“, но ще идентифицира какви точно икономически условия и преценки за тях водят до тази субективност, и коя статия от финансовия отчет е засегната, колко е чувствителна и е вероятно съществено да се промени с течение на времето, и при разлики на фактическите резултати спрямо преценките.

Аспекти, които следва да се вземат под внимание в описанието на одиторския подход

- Логическата последователност на описанието на одиторските процедури помага за подобряване на разбирането за извършената работа. Например, може да бъде описана първо работата относно свързаните с обекта вътрешни контроли, следвана от описание на процедурите по същество.
- Извършените процедури може да бъдат описани след процеса, използван да се стигне до конкретна сума на съответната статия (отчетен обект) от финансовия отчет.

Например, ако ключов одиторски въпрос е свързан с план с дефинирани доходи при пенсиониране и одиторът определи, че е важно да опише рисковете, свързани с данните за персонала, използвания актюерски модел, както и с допусканията за оценка – би било логично първо да се опише работата извършена върху данните за персонала, след това работата по приложените допускания върху тези данни и след това - работата по актюерския модел, който всъщност събира данните и допусканията заедно, за да стигне до сумата във финансовия отчет.

- Не е необходимо да се описват всички извършени процедури във връзка с ключов одиторски въпрос.

Трябва да бъдат включени само тези процедури, които са били най-подходящи за този въпрос или са специфични за оценения риск от съществени грешки и неправилни отчитания.

Докладът като цяло не се отнася за много от основните/стандартните одит процедури, като например, проверка за математическо равнение, освен ако тези процедури не включват степен на сложност или преценка. Например, когато е бил използван особено сложен модел за самите изчисления. В по-

горния пример за плана с дефинирани доходи при пенсиониране, ако единствено допусканията са източник на риск (т.е. рискът е само в преценката) и изискват усилия от одитора, когато се описват извършените процедури във връзка с ключовия одиторски въпрос, процедурите извършени върху данните за персонала и актюерския модел няма да е необходимо да бъдат засегнати в описанието.

- При изготвянето на описанието на извършената одит работата по ключов въпрос, одиторът описва:
 - Какво точно е извършил, за да адресира и реши ключовия одиторски въпрос;
 - (фокусирайки се върху това) как е приложил своята професионална преценка;
 - Обяснявайки и как е приложил професионален скептицизъм към работата на ръководството (повече, отколкото обичайно да се позове на проведени обсъждания с него или просто самият факт, че е разгледал критично неговата работа), и какви доказателства от трети страни е получил, и
 - Как е упражнил независим начин на мислене.

Когато е разгледана основна входяща информация или допускания за специфичен ключов одиторски въпрос, е препоръчително одиторът, когато е възможно, да идентифицира конкретните входящи данни или допускания (т.е. да посочи специфично кои са) и да оповести как, на какво основание е приел, че те са уместни (например чрез позоваване на каква база, или в сравнение с какво).

- За да се избегне създаването на впечатление, че одиторът е извършил само процедурите, описани в доклада, може да бъде използван следният изказ:

„В тази област нашите одиторски процедури включиха ...“

- Предоставянето на конкретен контекст при описанието е много полезно за читателя на одиторския доклад, особено когато става дума за работа, извършена и чрез позоваване на исторически тенденции и установили се съотношения. Без контекст работата може да изглежда така, сякаш одиторът просто проверява сравнявайки периоди, и че е налице трайна тенденция в предприятието. В тези случаи одиторът би следвало да извърши и друга работа, за да потвърди резултата, като например да извърши аналитични процедури по същество. Описанието на процедурите трябва да включва детайли от аналитичните процедури по същество, като например:

„Ние изградихме очакване за крайното салдо, базирано на нашето виждане за ключовите фактори и взаимовръзката между [посочете конкретните сметки, примерно приходи и вземания], включително и разглеждане на исторически данни и тенденции за развитие и съотношения при тях.“

- Позоваване на волеизявления в представителните писма на ръководството в одиторския доклад като ключов източник на одит доказателство трябва да се избягва, тъй като те рядко са основен източник на доказателства;
- Изкази като „ние отправихме запитване към/проведохме интервю с ръководството“, „ние оценихме дали ръководството е имало достатъчно доказателства в подкрепа на тяхното третиране на въпроса“, „ние дискутирахме въпроса с ръководството“, или други подобни обикновено следва да се избягват.;

Такива твърдения биха се възприели за ситуация, при която одиторът е одитирал какво е направило ръководството като го е разпитвал, или би се предположило, че той е взел под внимание само това каквото е било представено от ръководството, а не е взел под внимание различните алтернативни източници на доказателства;

- Когато се описва ключов одиторски въпрос, е полезно да се подходи в контекста и на следния въпрос *„от позицията на акционер, какво независимо мислене, експертиза и информация конкретно е използвал назначеният одитор, за да постави под съмнение, от мое име, действията и заключенията на ръководството на моята компания?“*.
- Когато се описва работа по отношение на оповестяване във финансовия отчет, вместо чрез предоставяне на списък с извършени процедури, одиторът следва да се опита да опише как тези процедури са помогнали за оценката на качеството на оповестяването и дали то е предоставило достатъчно информация, за да помогне на потребителите да разберат ключовите фактори, които допринасят за несигурността или субективността на въпроса. Например:

„Ние също така взехме под внимание адекватността на оповестяванията от страна на предприятието относно (примерно степента на преценка/чувствителността към ключови допускания /и др.)“.

- Ако една и съща работа е извършена за повече от един ключов одиторски въпрос (примерно работа върху прогнозите за бъдещи парични потоци при въпрос за обезценка и при въпрос за действащо предприятие), следва да се обмисли за едно детайлно описание на процедурите и за последващи препратки към работата, описана по-рано в доклада, отколкото за детайлно представяне на извършените процедури за всеки ключов одиторски въпрос поотделно.

Терминология

Има конкретни термини и фрази, които е най-добре да се избягват напълно, когато се описват ключовите одиторски въпроси, и други фрази, които е най-добре да се използват само в определен изказ:

Избягвайте	Защото	Вместо това използвайте (примери)
Ние прегледахме ...	Терминът „преглед“ се асоциира с ангажименти за преглед по МСАП 2410, а не одити проведени в съответствие с МОС.	Ние проверихме... Ние проследихме ... Ние разгледахме ... чрез ... Ние оценихме ... чрез ... Ние сравнихме ... с ...
Ние одитирахме ...	Ние не одитираме отделните ключови одиторски въпроси, а по-скоро	Ние тествахме ... чрез ... Ние поставихме под съмнение/въпрос ... като ...

Избягвайте	Защото	Вместо това използвайте (примери)
	одитираме финансовия отчет като цяло. Ние комуникираме как сме адресирали ключовите одиторски въпроси в контекста на одита.	Ние оценихме ... чрез ... Ние преценихме ... чрез ... Ние сравнихме ...
Ние верифицирахме ... Ние се уверихме ... Ние потвърдихме ...	“Верифицирахме”, “уверихме” и “потвърдихме” внушават абсолютна (100%) степен на сигурност. Нашият одит се планира така, че да даде разумна (а не абсолютна) степен на сигурност върху финансовия отчет.	Ние установихме ... Ние оценихме ... Ние получихме външно потвърждение на ...
Ние критично прегледахме допускания на ръководството	Ние изрично упоменаваме как и на каква база сме прегледали критично допусканията на клиента.	Ние прегледахме критично допусканията на ръководството като ... (допълнете.....) Примери за това какво може да се отнася до критичното преглеждане на тези допускания: - нашите собствени очаквания, базирани на нашите познания за клиента и опита в индустрията, в която клиентът оперира; - норми/показатели, характерни за индустрията; - специфични източници на външна информация.
Ръководство	“Ръководство” не е достатъчно конкретно.	Ако имаме предвид изпълнителните директори (които са основните отговарящи за изготвянето на финансовите отчети), ние упоменаваме това. В противен случай, реферираме към „групата“ или „предприятието“ според

Избягвайте	Защото	Вместо това използвайте (примери)
		това, кое е подходящо (например „групата контролира ...).
Ние използвахме вътрешен (оценител) експерт.	Не е ясно дали лицето (експертът) е вътрешно за нас или за клиента.	Ние използвахме наш собствен (оценител) специалист... Вътрешният юрист на предприятието ...
Ние разчитахме на външен (специалист в металургията)...	Ние трябва да вземем мерки да не създаваме предположение, че разчитаме на работата на външен експерт, след като ние оставаме отговорни за нашето одит мнение (МОС 620). Ние обаче можем да се обръщаме към него, за да ни помогне за достигането до нашето мнение.	Ние използвахме работата на външен (металург), за да ни подпомогне в оценяването
“Технически” одит или счетоводен език, като например: - равнихме оборотите; - ние засякохме ...; - МОС (номер).	Нашият доклад трябва да е написан на възможно достъпен език, целящ да бъде разбран от ползвателите.	- сравнихме оборотите между ... и ... за съответствие - "приложимите счетоводни стандарти" вместо реферирането към конкретен номер стандарт

2.4 Примери за ключови одиторски въпроси

Илюстративни примери за ключови одиторски въпроси са включени в **Приложение 3.1 и 3.2** към тези Указания. Те не са стандартизирани шаблони, а само насока и база, на която одиторът следва да изготви своето описание след като идентифицира конкретните ключови въпроси за конкретния одиторски ангажимент за текущата година. Обобщената таблица с примерите е резултат на проучвания на работната група на одиторски практики в други страни, прилагащи вече новите МОС и подходи на разширено одиторско докладване.

Съпоставимост на МОС с преработеното законодателство на ЕС по отношение на ключовите одиторски въпроси

Референция: Регламент (ЕС) № 537/2014 НА ЕС и на Съвета

Съгласно разпоредбите на новия Регламент (ЕС) № 537/2014 на ЕС и на Съвета от 16 април 2014 година, в подкрепа на одиторското мнение, одиторският доклад по отношение на ПОИ следва да предоставя:

- (i) описание на най-важните оценени рискове, свързани със съществени несъответствия, отклонения и грешки (неправилни отчитания), включително оценени рискове, свързани със съществени несъответствия, отклонения и грешки поради измама;
- (ii) обобщение на отговора на одитора спрямо тези рискове; и
- (iii) важни наблюдения във връзка с тези рискове, когато е целесъобразно.

Забележка: На страницата на ИДЕС <https://team.ides.bg/Lists/Posts/Post.aspx?ID=485> е на разположение вече преведеният Информационен документ на FEE от февруари 2015 година, където подробно е направено сравнение между изискванията на МОС и на преработеното законодателство на ЕС по отношение изисквания към одиторския доклад, в т.ч. сравнение между ключовите одиторски въпроси и най-важните оценени рискове, свързани със съществени неправилни отчитания (несъответствия, отклонения и грешки), включително оценени рискове, свързани със съществени неправилни отчитания (несъответствия, отклонения и грешки) поради измама.

Макар формулировката на текстовете на документите на Европейския съюз да не е същата като тази в МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, тъй като стандартът предоставя повече насоки, съгласно FEE би могло да се очаква като цяло резултатът да е един и същ. Поради факта, че концепцията за „идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения и грешки“, използвана в текста на Европейския съюз, идва от МОС, би следвало и двата метода да доведат до комуникирането на сходни въпроси.

Както е отбелязано в Информационния документ, одиторският доклад в съответствие с МОС също може да оповестява въпроси, които не са включени във финансовия отчет, в случай че бъде определено, че тези въпроси представляват ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.

3. Разширени отговорности на одитора за докладване

Референция: МОС 720, чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството, ЗНФО (нов) и ЗППЦК

3.1 Друга информация

МОС 720 (преработен) *Отговорности на одитора относно друга информация* включва нови изисквания, свързани с докладването от страна на одитора. В преработения МОС от одитора се изисква да се запознае и прецени другата информация, както и да предприеме подходящи мерки. „Друга информация“ е финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включвана като задължителен/обичаен компонент в така нар. „годишен доклад на предприятието“. Докато работното усилие, изисквано от

МОС 720 (преработен) е изрично, то въведените допълнителни изисквания към одиторите от местното законодателство в България не са така конкретни и изискват професионална преценка, както и разбиране от заинтересованите страни.

3.2 Изразяване на становище върху доклада за дейността, декларацията за корпоративно управление, нефинансовата декларация и доклада за плащанията към правителства

Съгласно изискванията на чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството, регистрираните одитори, които извършват независим финансов одит на годишни и консолидирани финансови отчети, в одиторския доклад задължително изразяват становище:

- Съответства ли докладът за дейността на предприятието на финансовия отчет за същия отчетен период;
- Изготвен ли е докладът за дейността в съответствие с приложимите законови изисквания; и
- Дали в резултат на придобитото познаване и разбиране на дейността на предприятието и средата, в която то работи, са установили случаи на съществено невярно представяне в доклада за дейността, като описват характера на невярното представяне.

Отговорностите на регистрирания одитор по отношение на доклада за дейността са транспонирани от Директива 2014/56/ЕС и от своя страна, от член 34, пар. 1, втора алинея от Директива 2013/34/ЕС. Тези отговорности за изразяване на становища са базирани на разбирането, че всяко от тях **се основава на работата, извършена в хода на одита.**

Отговорности	Очаквано ниво на работно усилие
1. Съответства ли докладът за дейността на финансовия отчет за същия отчетен период.	Нивото на работно усилие (обхват на работа за изпълнение) съгласно МОС 720 (преработен) изисква от одитора да прецени съответствието между другата информация по смисъла на МОС 720 (която би включвала като минимум доклада за дейността) и финансовия отчет. Като основание за тази преценка одиторът следва да сравни избрани суми или други елементи в другата информация, със съответстващите им суми или други елементи и суми във финансовия отчет. Поради това, характерът на така описаното работно усилие (обхват на работа за изпълнение) е в съответствие с изискванията на МОС 720 (преработен) и този обхват следва да е достатъчен за формиране на становището по Закона за счетоводството.
2. Становище дали в резултат на придобитото познаване и разбиране на дейността на предприятието и средата,	Тази отговорност е изцяло в съответствие с изискванията на МОС 720 (преработен) по

Отговорности	Очаквано ниво на работно усилие
в която то работи, са установени случаи на съществено невярно представяне в доклада за дейността, като се посочва характера на невярното представяне.	отношение на другата информация по смисъла на този МОС.
3. Изготвен ли е докладът за дейността в съответствие с приложимите законови изисквания.	Тази отговорност не е в обхвата на МОС 720 (преработен) и нивото на работно усилие (обхватът на работа за изпълнение) в изпълнение на този МОС обичайно не цели получаването на доказателства в подкрепа на изразяване на това становище за съответствие. Това налага професионалната организация в лицето на ИДЕС да установи единен критерий на достатъчност на нивото на работно усилие (обхват на работа за изпълнение), за да се постигне уеднаквяване разбиранията на одиторите, техните клиенти, потребителите и регулаторите в страната каква като обхват и състав работа стои зад изказаното становище. Утвърдените процедури целят събиране на доказателства по формата и съдържанието на другата информация по смисъла на МОС 720. Виж приложена стандартна одиторска програма в Приложение 4

В допълнение:

- За предприятията, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава – членка на Европейския съюз, кредитните институции и застрахователите и презастрахователите, регистрираният одитор изразява становище по отношение на декларацията за корпоративно управление дали в нея е представена изискваната от съответните нормативни актове информация (Закона за публичното предлагане на ценни книжа – ЗППЦК).

ЗППЦК (чл. 100н, ал. 10) разширява тези отговорности за приложимите към регистрираните одитори случаи в посока изразяване на мнение относно съдържащите се в декларацията за корпоративно управление описание на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на емитента във връзка с процеса на финансово отчитане и информация по член 10, параграф 1, букви "в", "г", "е", "з" и "и" от Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 април 2004 г. относно предложенията за поглъщане;

- За големите предприятия (по смисъла на ЗСч), които са ПОИ и които към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой служители през финансовата година от 500 души, регистрираният одитор изразява становище предоставена ли е нефинансова декларация и дали

декларацията е изготвена в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството (в сила от 1 януари 2017 г.); и

- За големите предприятия и предприятията от обществен интерес, извършващи дейност в добивната промишленост или в дърводобива от девствени гори, регистрираният одитор изразява становище предоставен ли е доклад за плащанията към правителствата и дали докладът е изготвен в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството.

Доколкото горепосочените годишни доклади (съставяни по Глава седем от Закона за счетоводството) представляват документи, които подлежат на публикуване заедно с годишния финансов отчет на дадено предприятие, и съдържат информация за дейността на предприятието, вкл. и данни относно неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет, **то тези документи може разумно да бъдат класифицирани като „друга информация“** по смисъла и в обхвата на МОС 720 (преработен) *Отговорности на одитора относно друга информация*.

В общия случай, отговорностите на регистрирания одитор по закон по отношение на тези доклади се припокриват с отговорностите за докладване, изисквани върху тези доклади от, и по смисъла на МОС 720. Когато това е така, МОС 700 (преработен) *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, пар. 42, позволява това докладване по закон да бъдат представено в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС. За целите на самото изразяване на изискваните по-горе одиторски становища обаче одиторският доклад следва да съдържа самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“ или да разшири докладването извън стандартното по МОС 720 в същия раздел.

Допълнително, съгласно МОС 720 (преработен), пар. 23, когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), одиторът следва да прецени последствията и значимостта на ефектите от въпроса, пораждащ модификацията на мнението, върху изявлението му върху другата информация.

Забележка: Приложение №7, Модели на одиторски доклади 1 и 2 и Приложение 2 към настоящите Указания съдържат докладване, посветено на задълженията на одитора по отношение на докладите по Глава седем от Закона за счетоводството. Това докладване е представено в два алтернативни варианта в раздел „Друга информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“ и в раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“.

Приложение 4 към настоящите Указания съдържа утвърдена от ИДЕС одиторска стандартизирана програма за препоръчаните процедури за изпълнение върху другата информация.

3.3 Допълнителна информация в доклада на одитора на ПОИ

Референция: чл. 59 от ЗНФО; чл. 10 от Регламент (ЕС) № 537/2014

Одиторският доклад по задължителен одит на ПОИ следва да съдържа и следната информация по отношение на одита (в сила от 1 януари 2017 г.):

- Посочване от кого или от кой орган е(са) бил(и) назначен(и) задължителният(ите) одитор(и) - (физическо лице или одиторското(ите) дружество(а));
- Посочване на датата на назначаване и периода на пълния непрекъснат ангажимент за задължителен одит, включително предшествващи подновявания на одит ангажимента и повторни назначавания на задължителните одитори-физически лица или одиторските дружества;
- Потвърждение, че одиторското мнение е в съответствие с допълнителния доклад за одиторския комитет, посочен в член 11 от Регламент (ЕС) № 537/2014;
- Изявление, че не са предоставяни посочените в член 5, параграф 1 от Регламент (ЕС) № 537/2014 забранени услуги извън одита, и че при извършването на одита задължителният(ите) одитор(и) – физическо лице или одиторското(ите) дружество(а) са запазили своята независимост спрямо одитираното предприятие;
- Посочване на всякакви услуги, освен задължителния одит, които са били предоставени от задължителния одитор – физическо лице или одиторското дружество на одитираното предприятие и контролираните от него предприятия, и които не са били оповестени в доклада за дейността или финансовите отчети.

Приложение 7, Модели на одиторски доклади 1 и 2 съдържа раздел, озаглавен „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“, където посочените по-горе отговорности за докладване са адресирани.

3.4 Допълнителен доклад за одитните комитети

Референция: Регламент (ЕС) № 537/2014, чл. 11; чл. 60 от ЗНФО

Регистрираните одитори – физически лица или одиторските дружества, които извършват задължителен одит на ПОИ, представят на одитния комитет на одитираното предприятие допълнителен доклад, съдържащ (в сила от 1 януари 2017 г.):

- Изявление за независимост;
- Идентифициране на основния съдружник, участвал в и отговарящ за изпълнението му;
- Когато регистрираният одитор – физическо лице или одиторското дружество, извършващи задължителен одит са постигнали договореност някои от неговите дейности да бъдат извършени от друг задължителен одитор или одиторско дружество, които не са членове на същата мрежа, или

са ползвали услугите на външни експерти, този факт се посочва в доклада, с потвърждение от другия задължителен одитор - физическо лице или одиторско дружество и/или външния експерт относно тяхната независимост;

- Описание на естеството, честотата и степента на комуникацията с одитния комитет, включително датите на заседанията;
- Описание на обхвата и времевата рамка на одита;
- Когато са били назначени повече от един одитори – физически лица или одиторски дружества — описание на разпределението на задачите между регистрираните одитори и/или одиторските дружества, изпълняващи задължителния одит;
- Описание на използваната методология, включително кои категории от баланса са били пряко проверени (чрез тестове по същество) и кои категории са били проверени въз основа на проверки на системите (за контрол) и проверки за съответствие, включително обяснение на всяко съществено изменение в тежестта на проверките на системата и проверките за съответствие в сравнение с предходната година, дори ако през предходната година задължителният одит е бил извършен от друг(и) регистрирани одитор(и) или одиторско(и) дружество(а);
- Количествения праг на същественост (сумата на нивото на същественост), който е бил приложен при извършването на задължителния одит за целите на финансовите отчети като цяло и, ако е приложимо, прага(овете) на същественост за конкретни балансови позиции, класове операции или за оповестявания, както и качествените фактори, взети предвид при определянето на прага на същественост;
- Посочване и обяснение на заключенията за установени по време на одита събития или състояния, които биха могли да породят съществени съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и дали те представляват съществена несигурност, и обобщение на всички гаранции, писма за подкрепа, предприемане на интервенции от публичен характер и други мерки за подпомагане, които евентуално са били взети предвид при изготвянето на оценката относно действащо предприятие;
- Посочване на всички значими пропуски в системата за вътрешен финансов контрол и/или счетоводната система на одитираното предприятие или, когато се отнася за консолидирани финансови отчети, на предприятието майка. За всеки един значителен пропуск в допълнителния доклад се посочва дали въпросният пропуск е бил коригиран от ръководството;
- Посочване на всички съществени въпроси, свързани с действително или предполагаемо неспазване на законови и подзаконови актове или на устава, установени при извършването на задължителния одит, доколкото се смята, че те са от значение, за да се даде възможност на одитния комитет да изпълнява своите задачи;
- Посочване и оценка на методите за остойностяване (за оценка), приложени към различните позиции в годишните или консолидираните финансови отчети, включително всяко въздействие/ефект на промени в тези методи;

- В случаите на задължителен одит на консолидирани финансови отчети — обяснение на обхвата на консолидиране и критериите за изключване, които са били приложени от одитираното предприятие за неконсолидираните предприятия, ако има такива, както и дали тези критерии съответстват на рамката за финансово отчитане;
- Където е приложимо — посочване на всяка одиторска дейност (услуга), извършена от одитор(и), регистрирани одитор(и), правоспособни и извършващи задължителен одит, одиторско(и) предприятие(я) или одиторско(и) дружество(а) от трета държава във връзка със задължителен одит на консолидирани финансови отчети, различен от одит, извършен от членове на същата мрежа, към която принадлежи одиторът на консолидираните финансови отчети;
- Данни за това дали одитираното предприятие е предоставило всички изисквани обяснения и документи;
- Посочване на:
 - всякакви съществени затруднения по време на задължителния одит;
 - всякакви произтичащи от задължителния одит значими въпроси, които са били обсъдени или са били предмет на кореспонденция с ръководните органи; и
 - всякакви други въпроси, свързани със задължителния одит, които съгласно професионалното мнение на одитора са от значение за надзора върху процеса на финансово отчитане.

Допълнителният доклад за одиторския комитет се подписва и датира. Той следва да е представен не по-късно от датата на представяне на одиторския доклад върху финансовия отчет.

3.5 Други изисквания за докладване

Доклад до надзорните органи на предприятията от обществен интерес

Референция: Регламент (ЕС) № 537/2014, чл. 12; чл. 61 от ЗНФО

Регистрираният одитор – физическо лице или одиторското дружество, извършващи задължителен одит на предприятие от обществен интерес (ПОИ), са длъжни да докладват своевременно на компетентните органи, осъществяващи надзор над това предприятие от обществен интерес (в лицето на регулаторните браншови органи) и/или, ако се изисква по закон, на компетентния орган, отговорен за надзора над регистрирания одитор или одиторското дружество (в лицето на КПНРО – съгласно новия ЗНФО се изисква такова уведомление), всяка информация по отношение на това предприятие от обществен интерес, до която е достигнал в хода на извършване на задължителния одит и която е предизвикала или може да предизвика една от следните последици:

- Съществено нарушение на законовите, подзаконовите или административните разпоредби, които определят, когато е уместно, условията за лицензиране, или които уреждат по-конкретно извършването на дейността на предприятието от обществен интерес;

- Съществена заплаха или съществено съмнение относно непрекъснатата дейност на предприятието от обществен интерес (валидността на принципа за действащо предприятие);
- Отказ от изразяване на мнение относно финансовите отчети или предоставяне на отрицателно мнение или мнение, съдържащо квалификации.

Регистрираните одитори - физически лица или одиторските дружества, извършващи задължителен одит на ПОИ са задължени също така да съобщават всякаква посочена по-горе информация, за която те са научили при извършването на задължителния одит и на предприятие, което има тесни връзки с предприятието от обществен интерес, чийто задължителен одит те също извършват.

Нередности

Референция: Регламент (ЕС) № 537/2014, чл. 7; чл. 69 от ЗНФО

Когато регистрираният одитор(и) – физическо лице или одиторското дружество, които извършват задължителен одит на ПОИ, имат съмнения или разумни основания да подозират, че може да се допуснат или са допуснати нередности, включително измами по отношение на финансовите отчети на одитираното предприятие, те информират одитираното предприятие и му препоръчват да разследва случая и да предприеме подходящи мерки, за да отстрани тези нередности и да предотврати повторението им в бъдеще.

Ако ръководството на одитираното предприятие не предприеме разследване на случая, регистрираният одитор – физическо лице или одиторското дружество информират органите, които са определени от националното законодателство (съответно, на държавите членки) като отговорни за разследването на тези нередности (съгласно новия ЗНФО – и компетентния орган, осъществяващ надзор над това ПОИ).

3.6 Доклад за прозрачност

Референция: Регламент (ЕС) № 537/2014, чл. 13; чл. 62 от ЗНФО

Регистриран одитор, който извършва задължителен финансов одит на финансов отчет на ПОИ, ежегодно публикува на своята електронна страница доклад за прозрачност, който включва най-малко следната информация:

- Описание на правно-организационната форма, както и на дяловете и съдружниците, когато регистрираният одитор е одиторско дружество;
- Когато одиторското дружество е член на одиторска мрежа:
 - а) Описание на одиторската мрежа, юридически и структурни договорености в нея;
 - б) Името/наименованието на всеки регистриран одитор, който упражнява дейност като самостоятелно практикуващ одитор или като одиторско дружество и е член на одиторска мрежа;
 - в) Държавите, в които всеки регистриран одитор, който упражнява дейност като самостоятелно практикуващ одитор или като одиторско дружество и е член на одиторска мрежа, е квалифициран като регистриран одитор

или в която се намира неговото седалище и основно място на осъществяване на дейността му;

г) Общия оборот на регистрирания одитор от задължителен финансов одит на годишни финансови отчети – индивидуални и консолидирани;

- Описание на управленската структура на одиторското дружество;
- Описание на системата за вътрешен контрол на качеството и декларация от регистрирания одитор - физическо лице, съответно от лицата, управляващи одиторското дружество, за ефективността на нейното функциониране;
- Датата на провеждане на последната инспекция за гарантиране на качеството;
- Списък на предприятията от обществен интерес, на които през предходната година регистрираният одитор е изпълнил ангажменти за задължителен финансов одит;
- Описание на практиките на регистрирания одитор, свързани с независимостта; в доклада трябва да се потвърди, че през последната година е бил извършен вътрешен преглед за спазване на изискванията относно независимостта;
- Описание на политиката, която регистрираният одитор прилага по отношение на обучението във връзка с продължаващото професионално развитие по чл. 30 от ЗНФО;
- Информация относно базата, въз основа на която се формира възнаграждението на съдружниците – за одиторско дружество;
- Описание на политиката на регистрирания одитор за ротация на отговорните одитори и служителите;
- Информация относно общия оборот на регистрирания одитор, разпределена по следните категории:
 - приходи от задължителен одит на годишни финансови отчети – индивидуални и консолидирани, на предприятия от обществен интерес и предприятия, принадлежащи към група предприятия, чието предприятие майка е предприятие от обществен интерес;
 - приходи от задължителен одит на годишни финансови отчети – индивидуални и консолидирани, на други предприятия;
 - приходи от разрешени услуги, различни от одита, предоставени на одитираните предприятия;
 - приходи от услуги, различни от одита, предоставени на други клиенти.

Докладът за прозрачност се подписва от регистрирания одитор - физическо лице, съответно от лицата, управляващи одиторското дружество.

Докладът за прозрачност се публикува ежегодно до 30 април (по новия ЗНФО) и е достъпен на електронната страница на регистрирания одитор в срок най-малко пет години от датата на публикуването му.

4. Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

Референция: МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление и МОС 265 Комуникация на недостатъците във вътрешния контрол с лицата натоварени с общо управление и с ръководството.

4.1 Понятия, които следва да се използват от одитора при изискванията за комуникации с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление

Независимият финансов одит винаги има три страни:

- собствениците на предприятието, в чиито интерес се извършва одита¹
- ръководството на предприятието, което е отговорно за изготвянето на финансовия отчет пред собствениците;
- регистрираният одитор, който изразява независимо мнение върху достоверността на този финансов отчет²

При задължителния одит одиторът се избира и докладва пред собствениците. Затова неговият одиторски доклад, независимо че е публичен, винаги следва да бъде адресиран до собствениците (едноличен търговец, съдружници, акционери). Дори и в случаите на ЕООД или ЕАД, когато собственикът сам ръководи предприятието си, това основно положение не се променя. В подобни случаи при своята комуникация одиторът следва да разграничава собственика в качеството му такъв от една страна, и на ръководител от друга.

Ръководството на предприятието изготвя финансовия отчет и го предоставя на одитора за изразяване на одиторско мнение (за достоверност). Освен това ръководството е отговорно за адекватното и безпрепятственото цялостно протичане на одита. Затова по време на изпълнението му се налага одиторът да комуникира по един или друг начин с него. Терминът „ръководството“ е обобщаващ, но при всеки един одит той следва да бъде заместван от конкретното лице или лица. Те се определят от правната форма на одитираното предприятие. Съгласно Търговския закон вписани като ръководство у нас могат да бъдат:

- едноличен търговец;
- управител/и на СД/КД/ОДД/ЕООД;
- прокурист;
- председател на УС/СД на АД/ЕАД;
- изпълнителен директор/и на АД/ЕАД/КДА.

Общото при всички случаи е, че лицата следва да бъдат вписани като представляващи и управляващи съответното предприятие в Търговския регистър.

¹ Използваният обобщаващ термин „предприятие“ е по смисъла на чл. 2 от Закона за счетоводството.

² Под регистриран одитор се има предвид определението, дадено в § 1 от действащия Закон за независимия финансов одит.

Ако се касае до одит на финансовите отчети на юридически лица с нестопанска цел, одиторът следва да се съобрази със съответния правен статут и начин на представяне и управление. В противен случай комуникацията на одитора би останала без правни последици.

Освен „ръководство“, в МОС се използва и понятието „лица, натоварени с общо управление“. Въпросите, отнасящи се до отношенията на одитора с тях са включени в МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, както и в МОС 265 *Комуникация на недостатъците във вътрешния контрол с лицата натоварени с общо управление и с ръководството*. Освен това в одиторските доклади за предприятия от обществен интерес следва да бъдат идентифицира и лицата, „носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите.“

Използваният в МОС термин „лица, натоварени с общо управление“ (ЛНОУ) е обобщаващ и няма легална дефиниция в българската правна рамка, затова тълкуването му следва да бъде съобразно смисъла, който се влага в него при използването му в МОС. Като аналог на подобни лица и съобразно правната рамка в нашата страна могат да бъдат посочени следните възможности:

- Одитен комитет, създаден по реда на чл.107 от новия ЗНФО. Този орган е задължителен само по отношение на предприятия от обществен интерес;
- Надзорен съвет на АД/ЕАД по реда на чл. 242, ал. 1 от Търговския закон;
- Контрольор на ООД/ЕООД по реда на чл. 144 от Търговския закон;
- Друг случай, извън търговското законодателство, който е решен чрез устава на съответното предприятие.
- След като има предвид тези особености, одиторът следва да използва конкретната терминология в своя доклад и при необходимост от друга комуникация. Във всички случаи на задължителен одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес обаче в него следва да е избран одитен комитет. Това налага одиторът да комуникира и да цитира в своя одиторски доклад комуникацията си с одитния комитет като орган, който е натоварен с общо управление и респ. с други органи с аналогични отговорности (например Надзорен съвет). Следователно, важно е одиторът да направи проучване и да определи ЛНОУ за конкретния одит клиент още на най-ранна фаза от одита и да започне комуникация още на планиращата фаза. Съответният раздел в одиторския доклад следва да бъде озаглавен „Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет“. Другите посочени по-горе възможности на лица, натоварени с общо управление едва ли ще намерят широко място в нашата практика.

Важно: Препоръчително е във финансовия отчет на ПОИ да намери подходящо място оповестяването на тези ЛНОУ, за да има ясна и конкретна връзка между докладването в одиторския доклад и финансовия отчет, което би улеснило и разбирането на потребителите на одиторските доклади.

- МОС 701.14 отчита, че може да са налице обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад, особено когато:

- закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос , или
- при изключително редки обстоятелства, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. Това не следва да е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.
- МОС 701.A54 предоставя препоръки за комуникиране при такива обстоятелства с ръководството и лицата, натоварени с общо управление.

Допълнително, в тези случаи стандартът изисква одиторът да включи в одиторската документация логическата обосновка за решението си да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

Допълнително, одиторът следва да допълни своето писмо за поемане на ангажимент с отделен параграф във връзка с тази комуникация, в контекста на направените промени в МОС 210:

За ПОИ:

„Сред въпросите за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация“.

За не-ПОИ:

„Сред въпросите за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние можем да решим да опишем тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация“.

4.2. Комуникация по отношение на ключови одиторски въпроси

Препоръчително е одиторите да комуникират с лицата, натоварени с общо управление, още на ранен етап от одита предварителните си виждания относно въпроси, които биха могли да са области на значително одиторско внимание при одита и следователно, може да се явят са ключови одиторски въпроси (реф. МОС 701, пар. A16).

Също така би било добре те да споделят достатъчно рано и проекта си на ключовите одиторски въпроси, които възнамеряват да бъдат включени в одиторския

доклад, както с ръководството, така и с лицата, натоварени с общо управление, за да може тези лица да са информирани за това, което и как ще бъде включено, както и да получат потвърждение, че те са съгласни с описанието и фактите, съпътстващи ключовия одиторски въпрос. Одиторът следва да помисли как това потвърждение да бъде включено в представителното писмо на ръководството, както и в писмен документ от ЛНОУ.

5. Одиторска документация и контрол на качеството

Референция: МОС 701.18 и А64

Новият стандарт съдържа нови изисквания за документиране. МОС 701.18 изисква одиторът да включи в одиторската документация:

- Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора, както и логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос;
- Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад или че единствените ключови одиторски въпроси за комуникиране са въпросите, разгледани в МОС 701.15 (т.е. въпросите, представени в раздел „База за изразяване на мнение“ или в раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“), и
- Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

Препоръчително е одиторите текущо, започвайки от най-ранен етап, да оценят кои от определените като важни въпроси при одита няма да ги третира за представляващи ключови одиторски въпроси и да документират логическата обосновка и аргументи защо ще ги третират по този начин в одиторската документация. Същевременно, този процес е непрекъснат както и самото преразглеждане на оценката на одит рисковете и третирането на важните за одита въпроси.

5.1 Съгласуване на ключовите одиторски въпроси, комуникирани в одиторския доклад, с документацията за одита

При всяка последваща проверка на качеството на одит ангажменти, вкл. от страна на регулаторния орган за надзор над регистрираните одитори (КПНРО) ще се търси съответствие и логическа обоснованост и последователност между одит документацията по ангажмента (одит документацията в досието) и въпросите, комуникирани в одиторския доклад. В тази връзка е важно:

- Съгласуване и изрично проследяване на логическата връзка и обосновка на въпросите, идентифицирани като ключови одиторски въпроси и комуникирани в одиторския доклад, с документирането на въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Важно е да се демонстрира, че въпросите, комуникирани в одиторския доклад, в действителност са идентифицирани и целенасочено оценени и избрани сред

множеството от въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление като най-значими за одита за текущата година.

- Съгласуване и логическа връзка и обосновка на съответните процедури, изложени в описанието на ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад с документацията за одита на екипа по ангажимента, включително неговата одиторска програма и направените тестове. Важно е тази връзка да бъде ясно демонстрирана във всички обвързани одит документи.

6. Променени изисквания в други МОС (МОС 210, 570, 580 и др.)

6.1. Съответстващи промени, които са внесени в някои други МОС.

6.1.1. МОС 210 Договаряне на условията на одиторските ангажменти

В МОС 210 направените съответстващи промени в този одиторски стандарт са единствено в резултат на въвеждането на концепцията за „ключови въпроси“, които се разглеждат в новия МОС 701. В резултат на това в МОС 210 е добавен текст за необходимостта от включването в Писмото за поемане на одиторски ангажмент на изискването одиторът да посочи възможността за включване на установени ключови въпроси в своя одиторски доклад. Целта е при уточняване на условията на одиторския ангажмент клиентът да бъде уведомен, че подобни въпроси ще станат публично достояние, чрез включването им в одиторския доклад. По този начин одиторът защитава своите професионални интересите и позиция, защото е възможно клиентът да не бъде съгласен с или да няма разбиране за включването на определени въпроси, които така или иначе са решени правилно във финансовия отчет, да бъдат публично оповестявани. Предвид сравнително слабата стопанска култура у нас, още повече за работа с одиторски доклади, това допълнение към одиторските доклади вероятно няма да бъде разбрано лесно от клиентите особено през първите години и е необходимо да се направи с повече разяснявания от страна на самия одитор.

Включването на възможни ключови въпроси се отнася само до одита на предприятията от обществен интерес. В МОС 210 се обръща внимание, че ако одиторът прецени необходимостта от комуникиране на подобни ключови въпроси чрез включването им в одиторския си доклад дори при не-ПОИ, необходимо е това да бъде съгласувано с клиента чрез приемането на това условие в Писмото за поемане на одиторския ангажмент (виж раздел 4.1 по-горе). Предвид българската практика включването на ключови въпроси по отношение на предприятия, които не са от обществен интерес, не се насърчава от ИДЕС на този етап.

Важно: Съпътстващите изменения в МОС 210 (преработен) Договаряне на условията на одиторските ангажменти валидни за 2016 г. съдържат препоръки за допълнения на писмото за ангажмент. Затова би било необходимо да се направи анекс в случаите, когато тези промени не са били включени поради по-ранното подписване на писмото за одиторски ангажмент за 2016 г.

6.1.2 МОС 580 Писмени изявления

В МОС 580 не са направени никакви промени по същество. Той е включен в съответстващите промени единствено, поради необходимостта да бъде променена

една цитирана в приложението към него дата. Препоръката е одиторът да обмисли със завишено внимание необходимостта от получаване на отделни писмени изявления от страна на ръководството, а и на лица, натоварени с общо управление по отношение на ключовите одиторски въпроси, особено относно тези, които ще бъдат включени в одиторския доклад. Това е оправдано и би подобрило цялостното разбиране за дадения ключов въпрос от страна и на ръководството, и на ЛНУОУ. Тези изявления могат да се включат и в самото представително писмо по адекватен начин и по преценка на одитора.

Важно: МОС 580 Писмени изявления изисква одиторът да включва в представителното писмо всички особено значими въпроси за комуникиране с ръководството. Препоръчително е в представителното писмо да се включат всички ключови одиторски въпроси и мнението на ръководството по тях, както и неговото съгласие за начина, по който те ще се публично комуникират в одиторския доклад.

6.2. Основни промени, които се налагат в одиторските доклади, свързани с одиторското мнение за действащо предприятие

Промените в МОС 570 *Действащо предприятие* са направени в отговор на исканията на потребителите на финансовите отчети и одиторски доклади за ранно известяване на евентуални проблеми, които оказват влияние върху способността на дружеството да продължи като действащо предприятие.

СМОССИС налага специфична за дружеството информация относно констатациите на одитора по отношение на принципа на действащото предприятие и по-стандартизиран език, описващ подхода към дадения проблем. Освен в МОС 570, промени са направени също и в МОС 700 относно засилване на комуникацията относно валидността на принципа на действащото предприятие.

Промените в МОС 570 включват:

- Допълнителни насоки относно преценката за обхвата, адекватността и достатъчността на оповестяванията при наличие на съществена несигурност.
- Изискване за одитора да оцени адекватността на оповестяванията особено внимателно в така наречените „гранични случаи“ в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

При определени обстоятелства въпроси, свързани и с принципа на действащото предприятие (включително, така наречените „гранични случаи“ (‘close-call’ situations)) могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, защото това може да води до съществена и/или трудна преценка за одитора при общото формиране на мнението му върху финансовия отчет като цяло, съгласно предвиденото в МОС 701, но при тях е много важна правилната преценка и формулировка на въпроса като ключов.

Също така в МОС 570 има по-ясни текстове по отношение на предположението за действащо предприятие, включени разделите за отговорността на одитора и отговорността на ръководството на одиторския доклад:

Разделът за отговорността на одитора гласи: *„Достигахме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на Дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина Дружеството да преустанови функционирането си като действащо предприятие“;*

- Разделът за отговорността на ръководството гласи: *„При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на Дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира Дружеството или да преустанови дейността му, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин“.*

Промените в одиторския доклад по отношение на принципа на действащо предприятие целят да осигурят на потребителите по-достъпна и целесъобразна информация, като това ще доведе до по-голяма прозрачност на ролята на одитора и неговите преценки за целите на изразеното от него одиторско мнение върху финансовия отчет.

Приложение 6 илюстрира възможните ситуации по отношение на преценката за валидността на принципа на действащо предприятие, както и разликите в преработения стандарт.

В двете допустими за прилагане в България счетоводни бази, а това са НСС и МСФО, приети от ЕС, принципът за действащо предприятие е от изключително значение и базисно предположение при изготвянето на финансовия отчет. Това налага отговорността на одитора да може да потвърди или да изрази някаква форма на съмнение или несъгласие за правилното прилагане на този принцип при изготвянето на финансовия отчет.

Важното правило, което трябва да се отбележи е, че не може да се приеме, че съществуват някакви различия в работата на одитора по отношение прилагането на принципа на действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет между предприятията от обществен интерес и тези, които не са такива, т.е. така наречените не-ПОИ. Различия има само в решението за включването или невключването на параграфа за ключови въпроси в одиторския доклад, за който и да е одит ангажимент.

Затова представените по-долу **основни насоки се отнасят и до двете групи предприятия.**

Основната причина за преработването на този стандарт произтича от променената структурата на одиторския доклад, представена в МОС 700 *Формиране на мнение и докладване на финансови отчети*. Това от своя страна доведе до адекватни промени в МОС 706 *Параграф за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*. В резултат на всичко това параграфът, в който одиторът, при необходимост, изразява съответната форма на несъгласие и/или съмнения, свързани с несигурности по прилагането на принципа действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет, промени мястото си.

В МОС, свързан с проверката на принципа за действащо предприятие, не са направени промени по същество. Възможната работа и действия на одитора се запазва в насоките, които ясно и последователно са изложени от параграф 17 до параграф 25 от МОС 570 *Действащо предприятие*. Тези възможности са принципни и са следните:

- При съгласие на одитора с правилното прилагане на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, той не следва да включва изричен текст или самостоятелен параграф за това в одиторския си доклад. В двете възможни за приложение у нас счетоводни бази – НСС и МСФО презумпцията е, че валидността на този принцип се подразбира, затова не е необходимо изрично да се оповестява, освен ако не съществуват известни отклонения или несигурности. Съответно, това не налага докладване от страна на одитора в неговия доклад.
- На базата на получените доказателства одиторът може да приеме, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения във възможността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В случай че той да приеме, че ръководството е направило уместна преценка и напълно адекватни оповестявания на тази съществена несигурност във финансовия отчет, той не модифицира своето мнение, но включва специален раздел (по своята характеристика „за обръщане на внимание“) „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“. След направените промени в структурата на одиторския доклад мястото на този раздел е веднага след раздела „Основание за изразяване мнение“ и преди раздела „Ключови одиторски въпроси“, ако се касае до предприятие от обществен интерес, или преди параграфа „Отговорности на ръководството“, ако то е не-ПОИ.

Важно: Освен тази горепосочена промяна, наименованието на параграфа вече не е, както беше досега и раздела не е към групата въпроси на раздела „Обръщане на внимание“.

С това се цели да бъде повишено значението на преценката на одитора по отношение на правилното прилагане на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет. Така въпросът за действащо предприятие излезе от въпросите на секция „Обръщане на внимание“ и получи самостоятелност. Запази се

основното изискване този раздел да бъде след този за изразеното мнение, защото то не се променя. Както и досега в раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ одиторът следва да реферира към оповестяването, което ръководството е направило на съответното място във финансовия отчет. Не се препоръчва той да включва собствен текст, достатъчно е да реферира към оповестяването, направено от ръководството. (Илюстративен пример 1 – Немодифицирано мнение към МОС 570, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно, но се налага специално докладване и по МОС 570 *Действащо предприятие*) и модели на одиторски доклади 14.

- Ако е налице съществената несигурност, изяснена по-горе, възможно е одиторът да изрази несъгласие с направените от ръководството оповестявания във финансовия отчет. В случай че това води до съществено неправилно отчитане спрямо принципа за достоверно представяне във финансовия отчет, одиторът следва да модифицира своето мнение. Валидни в този случай са изискванията на МОС 701 *Модификации на мнението*, изразено в доклада на независимия одитор. Така той вече не само обръща внимание на прилагането на принципа за действащо предприятие, но вече модифицира мнението си в този аспект. (Илюстративен пример 2 – Квалифицирано мнение към МОС 570, когато е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване на тази несигурност). В допълнение на този пример 2, следва да се добави, че в определени случаи, е възможно одиторът да изрази квалифицирано мнение, ако в хода на одита не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, с които да подкрепи правилността на оценката за приложение от ръководството принцип за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет при наличието на съществена несигурност. Това са случаите на ограничения в обхвата на одита. Подобна квалификация следва да бъде изразена при условие, че възможният ефект върху финансовия отчет би бил съществен, но не е и всеобхватен. Последното обстоятелство се разглежда в по-долу.
- Ако е налице съществената несигурност, изяснена както по-горе, възможно е одиторът да стигне до извода, че така изготвеният финансов отчет не съдържа изискващите ясни и достатъчни оповестявания във връзка с прилагане на принципа на действащото предприятие. В подобен случай, ако се приеме, че ефектът върху финансовия отчет от този пропуск е съществен и всеобхватен, одиторът следва да изрази отрицателно мнение (Илюстративен пример 3 – Отрицателно мнение, когато е налице съществена несигурност и тя не е оповестена или е оповестена неправилно във финансовия отчет). Отрицателно мнение одиторът следва да изрази и когато е налице важно обстоятелство и факти, които потвърждават, че за одитираното предприятие не е валиден принципът-предположение за действащо предприятие в обозримо бъдеще.

В допълнение, следва да се добави, че в определени случаи, е възможно одиторът да откаже да изрази мнение, ако в хода на одита не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, с които да подкрепи правилността на приложения от ръководството принцип за действащо предприятие при изготвяне на

финансовия отчет при наличието на съществена несигурност. Подобен отказ от изразяване на мнение е възможен, ако одиторът оцени и приеме, че ефектът върху финансовия отчет би бил всеобхватен.

В обобщение, в одиторския доклад ключови въпроси, свързани с принципа за действащо предприятие биха намерили отражение най-вече в специалния раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ или раздел „База за изразяване на мнение“, като това важи за всеки одит независимо дали финансовият отчет е на ПОИ или не-ПОИ.

6.3. Допълнителни примери във връзка с прилагането на МОС 705 Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор.

МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* е преработен преди всичко с оглед новата структура на одиторския доклад. В МОС 705 са изложени обстоятелствата, при които одиторът следва да модифицира своето мнение, тъй като тяхното естество не дава възможност, той да изготви одиторския си доклад по реда на МОС 700.

6.3.1. Видове модификации на одиторското мнение

Основните случаи, при които одиторът следва да приложи изискванията на МОС 705 са обобщени в приложената в пояснителните материали към стандарта таблица:

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

Най-важният акцент е значението на понятието „всеобхватен“. Одиторът може да прецени, че ефектите или възможните ефекти от неправилните отчитания във финансовия отчет са всеобхватни, когато:

- те не се ограничават само до отделни елементи, сметки или статии от финансовия отчет;
- ако са ограничени до специфични елементи, сметки или статии от финансовия отчет, те представляват или биха могли да представляват съществена част от финансовия отчет;
- по отношение на оповестяванията са фундаментални за разбирането на финансовия отчет от страна на неговите потребители.

По-долу ще се спрем на характеристиките на различните видове модификации в одиторското мнение.

Квалифицирано мнение

Квалифицирано одиторско мнение се формира при следните обстоятелства:

- когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение, но е достигнал до заключението, че възможните ефекти върху финансовия отчет от неустановените неправилни отчитания, ако съществуват такива, биха могли да бъдат съществени, но не и всеобхватни за финансовия отчет като цяло; или
- когато след като е получил достатъчни уместни одиторски доказателства, одиторът достига до заключението, че установените неправилни отчитания, взети на индивидуална или кумулативна база, са съществени, но не и всеобхватни за финансовия отчет като цяло.

Невъзможност на одитора да получи достатъчни уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение върху финансовия отчет или ограничение в обхвата на одита може да възникне от:

- обстоятелства извън контрола на предприятието - например унищожаване на счетоводната документация, поради бедствие;
- обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора – например времето на назначаването на одитора е такова, че той не е в състояние да присъства на инвентаризация на материалните запаси;
- ограничения, наложени от ръководството – например ръководството не допуска одитора да присъства на годишната инвентаризация на материалните запаси.

Невъзможността на одитора да извърши дадена процедура не представлява ограничение на обхвата на одиторската работа, ако той е в състояние да получи достатъчни уместни одиторски доказателства чрез прилагането на алтернативни процедури. Ако и последното е невъзможно, то одиторът следва да модифицира мнението по съответен начин (т. е. квалифицирано мнение или отказ от мнение) съобразно всеобхватността на проблемните въпроси.

Ограниченията на обхвата, наложени от ръководството могат да имат и други последствия за одита, например по отношение на оценката на рисковете от злоупотреби и на продължаването на одиторския ангажимент.

Както е посочено по-горе, одиторът може да е получил достатъчни уместни одиторски доказателства и на база на тях да е достигнал до заключението, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания. Съществено неправилно отчитане във финансовия отчет може да възникне във връзка със:

- целесъобразността на избраните счетоводни политики – например когато финансовият отчет не представя достоверно определени сделки и събития;
- прилагането на избраните счетоводни политики – например при непоследователно или неправилното като методики и модели прилагане на избраните счетоводни политики по отношение на сходни сделки и събития, както и между отчетните периоди;

- целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет – например когато финансовият отчет не съдържа необходими и/или адекватни оповестявания за постигане на достоверно представяне.

Отказ от изразяване на мнение

Одиторът формира отказ от изразяване на мнение, когато не е в състояние да получи достатъчни уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение и е достигнал до заключението, че възможните ефекти върху финансовия отчет от неустановените неправилни отчитания, ако съществуват такива, биха могли да бъдат както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет като цяло.

Отказът от изразяване на мнение се поражда от ограничения на обхвата на одиторската работа. За разлика от квалифицираното мнение, обаче, при отказа от изразяване на мнение, одиторът е преценил, че възможните ефекти от тези ограничения на обхвата са всеобхватни за финансовия отчет като цяло. Следователно, одиторът не изразява мнение относно финансовия отчет.

Отрицателно мнение

Отрицателно мнение се изразява, когато след като е получил достатъчни уместни одиторски доказателства. Одиторът достига до заключението, че установените неправилни отчитания, взети на индивидуална или кумулативна база, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет като цяло.

Отрицателното мнение е резултат от несъгласия с ръководството. За разлика от квалифицираното мнение обаче, при отрицателното мнение, одиторът е преценил, че ефектите от тези несъгласия с ръководството са всеобхватни за финансовия отчет като цяло. Следователно, одиторът прави заключение, че финансовият отчет не е представен достоверно във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

6.3.2 Форма и съдържание на одиторския доклад при модификации в мнението

В табличен вид по-долу са представени основните изисквания по отношение на формата и съдържанието на одиторския доклад при модификация на мнението:

	Когато одиторът издава квалифицирано мнение	Когато одиторът издава отрицателно мнение
Заглавие на раздела	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Текст	Квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет: Обща рамка за достоверно представяне: По наше мнение, с	Обща рамка за достоверно представяне: По наше мнение, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на отрицателно

	изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, 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] Обща рамка за съответствие: По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. Квалифицирано мнение поради ограничение в обхвата: Освен необходимото уточнение, че ефектът от проблемния/(те) въпрос/(и) е „възможен ефект“, изказът е идентичен с посочения в „Квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет“ по-горе: По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса(ите).	мнение“, 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] Обща рамка за съответствие: По наше мнение, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение“, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].
Заглавие на раздела	База за изразяване на квалифицирано мнение	База за изразяване на отрицателно мнение
Текст	Описание на въпроса, предизвикал квалифицираното мнение. Изменение на 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 се включи думата „квалифицирано“:	Описание на въпроса, предизвикал отрицателното мнение. Изменение на 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 се включи думата „отрицателно“:

	<i>Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето квалифицирано мнение.</i>	<i>Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето отрицателно мнение.</i>
--	--	--

Отказ от изразяване на мнение	
Заглавие	Отказ от изразяване на мнение
Текст	Одиторското мнение се модифицира, за да бъде посочено: • че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет; • че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База 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 • да се измени изявлението, посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.
Заглавие	База за отказ от изразяване на мнение
Текст	Описание на въпроса, предизвикал отказ от изразяване на мнение. Не следва да включва: • препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и • изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение.
Описание на отговорностите на одитора	Включва се само следното: • 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; • изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „База 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 • изявление относно независимостта на одитора и другите етични отговорности
Ключови одиторски въпроси	Докладът относно одита на финансовия отчет не включва раздел „Ключови одиторски въпроси“. Референция към тях би могло се включва само в раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“, предвид и доколкото това е необходимо за спазването на разпоредбите на чл. 10 от Регламент (ЕС) № 537/2014.

Друга информация	Докладът относно одита на финансовия отчет не включва раздел, разглеждащ изискванията за докладване относно друга информация съгласно МОС. Докладванията върху другата информация във връзка с други законови и регулаторни изисквания се включват само и доколкото е необходимо за спазването на законови разпоредби в едноименния раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“.
------------------	---

6.3.3. Отражение на модификациите в мнението върху другите елементи на одиторския доклад

Ключовите одиторски въпроси са въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси не заместват необходимостта от модифициране на одиторското мнение, когато одиторът е преценил че такава модификация е подходяща. По своята същност, всеки въпрос, породил модифициране на мнението е и ключов одиторски въпрос. Поради своя характер обаче въпросът, породил модифициране на мнението, не се описва в раздела „Ключови одиторски въпроси“, а вместо това, одиторът трябва да докладва по този въпрос в съответствие с МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, в раздела „Основание за изразяване на квалифицирано мнение“ като включи препратка към него в раздела „Ключови одиторски въпроси“.

Квалифицирано мнение се изразява, когато ефектът/възможният ефект от въпрос, породил модифициране на мнението не е всеобхватен за финансовия отчет като цяло, и може в разумна степен да се очаква, че би имало и други въпроси, свързани с извършения одит, които биха могли да бъдат определени като ключови одиторски въпроси (извън тези, които вече са посочени като съответен вид модификация с ефект върху одиторското мнение).

Доколкото обаче отрицателно мнение се изразява при обстоятелства, когато одиторът е достигнал до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни, за финансовия отчет, много внимателно следва да се обмисли дали комуникирането на допълнителни ключови въпроси е подходящо и кои въпроси да се комуникират чрез доклада. Причината за това е, че подобна комуникация може да наведе на мисълта, че финансовият отчет като цяло е достоверен по отношение на тези въпроси, а би било трудна да се приеме за уместно при конкретните обстоятелства с оглед на отрицателното мнение. По подобна причина, комуникирането на ключови одиторски въпроси, различни от въпроса или въпросите, предизвикали отказ от изразяване на мнение, би било също непоследователно с отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Ето защо, освен ако закон или нормативна наредба изрично не се изисква друго, МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* забранява включването на раздел „Ключови одиторски въпроси“ в одиторския доклад, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет. Референция към тях би могло да се включва в раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“, предвид и само доколкото е необходимо за спазването на разпоредбите на чл. 10 от РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 537/2014.

Важно: Когато одиторът е изразил квалифицирано или отрицателно мнение, необходимо е той да анализира внимателно ефектите на въпросите, които са засегнали неговото мнение, върху качеството на другата информация и да модифицира по подходящ начин изявлението си относно другата информация така, че да посочи, че тя съдържа съществено неправилно представяне поради същия(те) въпрос(и) или че одиторът не е бил в състояние да достигне до заключение дали другата информация съдържа съществено неправилно представяне по отношение на този въпрос (и). Допълнително, той трябва да прецени и правилното място на раздела за другата информация, в зависимост от степента, до която е засегната достоверността и качеството ѝ. *МОС 705 Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* препоръчва чрез своите илюстративни примери, че мястото на този раздел обичайно би трябвало да е след раздела „База за изразяване на мнение“, особено при отрицателно мнение. В случай, че одиторът преценява, че ефектите върху другата информация са несъществени, той може да представи раздела за нея след раздела „Ключови одиторски въпроси“.

Когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, предоставянето на допълнителни подробности относно одита, включително раздел, който да разглежда другата информация, може да влезе в противоречие с и компроментира отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Затова *МОС 705 Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* при такива обстоятелства препоръчва одиторският доклад не включва раздел, разглеждащ изискванията за докладване върху другата информация съгласно МОС, освен в случаите, докладванията върху другата информация във връзка с други законови и регулаторни изисквания за задължителни по закон и те се включват в раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“.

6.4. Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор

Измененията в МОС 706 (преработен) *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* са с цел поясняване на взаимовръзката между параграфите (разделите) „за обръщане на внимание“, параграфите (разделите) по „други въпроси“ и раздела от одиторския доклад, посветен на ключовите одиторски въпроси.

Стандартът разглежда случаи, в които одиторът може да прецени, че е необходимо да обърне внимание на потребителите на финансовия отчет чрез включването на допълнителни параграфи в одиторския доклад. Тези случаи могат да бъдат следните:

- *Включване на параграфи за обръщане на внимание:* при съществуването на въпрос, който въпреки, че е адекватно представен и оповестен във финансовия отчет, е от фундаментално значение за неговото разбиране и същевременно:
 - от одитора няма да се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 в резултат на този въпрос; и
 - въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад (когато е приложим МОС 701).

- *Включване на параграфи за други въпроси:* при съществуването на други въпроси, различни от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, които съгласно преценката на одитора имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад, и същевременно:
 - това не е забранено от закон или нормативна уредба; и
 - въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад (когато е приложим МОС 701).

Поради естеството на ключовите одиторски въпроси се очаква, че когато МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* е приложим и одиторът е определил и включил в одиторския доклад раздел за ключови одиторски въпроси, параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси ще бъдат включвани, само когато това се изисква от одитора или в специфични ситуации и случаи (повечето са изрично описани в МОС). При желание на одиторът да акцентира върху конкретен ключов одиторски въпрос (например ако той е фундаментален, съгласно преценката на одитора, за разбирането на финансовия отчет), той би могъл да направи това като представи въпроса на по-приоритетно място в сравнение с други въпроси в самия раздел „Ключови одиторски въпроси“ или като включи допълнителна информация в описанието на този ключов одиторски въпрос.

Също така с оглед на промените в МОС 570 *Действащо предприятие*, параграфът (разделът) за обръщане на внимание не е заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен), когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.