



Институт на дипломираните
експерт-счетоводители
в България

**РАЗШИРЕНИ
ДОКЛАДИ И КОМУНИКАЦИЯ ОТ
СТРАНА НА ОДИТОРА:**

**Одит на финансови отчети –
повишена прозрачност и
информативна стойност**

април 2016 г.

ОДИТОРСКИ ДОКЛАДИ

Защо одиторските доклади се променят точно сега?

Одиторският доклад е ключовият резултат, крайният продукт на одитора, чрез който се адресират заключенията в резултат на одиторския процес.

Съдържанието и структурата на одиторските доклади се променят в отговор на растящите изисквания на инвеститорите и потребителите на финансови отчети за наличие на повече информация – и по-специално, да осигурява **повече информация, от практическо значение** за ползвателите, базирана на извършения одит.

Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) към Международната федерация на счетоводителите (МФС) разработи нови и ревизирани одиторски стандарти, които въвеждат нова форма за докладване на резултатите от одита. Тази промяна има много важна роля за стопанската и одиторска практика. Основната цел е повишаване на доверието в одита и във финансовата отчетност. В допълнение към повишената прозрачност и засилена информативната стойност на одиторския доклад, промените се очаква да се отразят и върху:

- Подобряване на комуникацията между инвеститорите и одитора, както и между одитора и лицата, натоварени с общо управление;
- Повишаване на доверието в одиторските доклади и одитираните финансови отчети;
- Повишаване вниманието от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление към оповестяванията, представени във финансовия отчет, към които е направено референтно позоваване в одиторския доклад;
- Засилване фокуса на одитора върху въпроси, които следва да бъдат комуникирани в одиторския доклад и които косвено водят до повишаване на професионалния скептицизъм.

Успоредно, с Регламент (ЕС) № 537/2014 на Европейския парламент и на Съвета, се въвеждат разширени изисквания към съдържанието на одиторските доклади за резултатите от задължителния одит на предприятия от обществен интерес в страните-членки на ЕС, както и допълнителни комуникации на одитора по повод одита на предприятия от обществен интерес.

Какво е новото в одиторския доклад?

Съгласно Международните одиторски стандарти

Задължително за одит на финансови отчети на регистрираните за търгуване на борсата предприятия и доброволно за приложение от други предприятия:

- Нов раздел за комуникиране на „ключови одиторски въпроси“ (КОВ). КОВ са въпроси, които по преценка на одитора, са от съществено значение за одита на финансовия отчет за текущия период;

За всички одити

- Раздел „Мнение“ се изисква да бъде **представен първо**, следван от раздел „Основание за изразяване на мнение“, освен в случай, когато националното законодателство не предвижда друго;
- Променено и разширено докладване върху предположението за „действащо предприятие“, включващо:
 - Описание на съответстващите отговорности на ръководството и на одитора относно приложението и валидността на предположението за „действащо предприятие“;
 - Самостоятелен раздел за докладване при наличие на „съществена несигурност“ и адекватно оповестяване от страна на одитора под заглавие „Съществена несигурност, свързана с предположението за „действащо предприятие“;
 - Ново изискване, което предполага по-целенасочена проверка от страна на одитора относно адекватността на оповестяванията, спрямо правилата на приложимата счетоводна база, на „граничните случаи“ - когато са налице условия и събития, които поставят под значително съмнение възможността дадено предприятие да продължи да функционира като действащо.
- Декларативно изявление за независимостта на одитора съгласно приложимите етични изисквания към одита, както и за изпълнение на други етични отговорности в съответствие с тези изисквания, като се посочва юрисдикцията на произход на тези изисквания или се прави препратка към „Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (IESBA)“;

- Променено и разширено описание на отговорностите на одитора и ключовите характеристики на одита. Определени компоненти на описанието на отговорностите на одитора могат да бъдат представени в:
 - (а) текста на одиторския доклад;
 - (б) приложение към одиторския доклад, като в този случай одиторският доклад следва да включва препратка към приложението; или
 - (в) на уебсайта на компетентен орган, когато закон, друга нормативна разпоредба или национално приетите одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин, като в този случай одиторският стандарт следва да съдържа специална препратка към мястото на това описание.

Основни изисквания на МОС относно съдържанието на одиторските доклади са включени и в Директива 2006/43/ЕО (последно изменена с Директива 2014/53/ЕС) – чл. 28.

Съгласно Регламент (ЕС) № 537/2014

За предприятия от обществен интерес

- Посочване от кого или от кой орган е(са) бил(и) назначен(и) регистрираният одитор(и) или одиторското(ите) дружество(а) за изпълнение на задължителен одит;
- Посочване на датата на назначаване и периода на пълния непрекъснат ангажимент за задължителен одит, включително предшестващи подновявания на ангажимента и повторни назначавания на регистрираните одитори или одиторските дружества, изпълняващи задължителния одит;
- В подкрепа на одиторското мнение:
 - i) описание на най-важните оценени рискове, свързани със съществени несъответствия, включително оценени рискове, свързани със съществени несъответствия поради измама;
 - ii) обобщение на отговора на одитора на тези рискове; и
 - iii) важни наблюдения във връзка с тези рискове, когато е целесъобразно.
Когато това е от значение за предоставената в одиторския доклад информация относно всеки оценен риск, свързан със съществени несъответствия, в одиторския доклад се посочват ясно съответните оповестявания във финансовите отчети.
- Разясняване на степента, до която задължителният одит е бил преценен за способен да открие нередности, включително измами;

- Потвърждение, че одиторското мнение е в съответствие с допълнителния доклад за одитния комитет;
- Изявление, че не са предоставяни забранени услуги извън одита, и че при извършването на задължителния одит регистрирания одитор(и) или одиторското(ите) дружество(а) са запазили своята независимост спрямо одитираното предприятие;
- Посочване на всякакви услуги, освен задължителния одит, които са били предоставени от регистрирания одитор (и) или одиторското дружество на одитираното предприятие и контролираните от него предприятия, и които не са били разкрити в доклада за дейността или финансовите отчети.

Кои стандарти се променят?

- **МОС 700 (преработен)** *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*
- **Нов МОС 701** *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*
- **МОС 705 (преработен)** *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*
- **МОС 706 (преработен)** *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*
- **МОС 570 (преработен)** *Действащо предприятие*
- **МОС 260 (преработен)** *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общото управление*
- **МОС 720 (преработен)** *Отговорности на одитора относно друга информация*
- **Съответни изменения в МОС**

МОС 700 (преработен) – всеобхватен стандарт за одит докладване



В резултат на МОС 701 са преработени МОС 260 и 706 и са направени съответни изменения, свързани с МОС 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600, 710.

През януари 2016 г. СМОССИС публикува преработен МОС 800 Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение и преработен МОС 805 Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет.

РАЗШИРЕНИ ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ЗА ДОКЛАДВАНЕ

Въведени с Регламент (ЕС) № 537/2014

Допълнителен доклад за одитните комитети

Регистрираните одитори или одиторските дружества, които извършват задължителен одит на предприятия от обществен интерес, представят на одитния комитет на одитираното предприятие допълнителен доклад, съдържащ:

- Изявление за независимост;
- Идентифициране на основния съдружник, участвал в и отговарящ за изпълнението му;
- Когато регистрираният одитор 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 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 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 и кои категории са били проверени въз основа на проверки на системите 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, който е бил приложен при извършването на задължителния одит за целите на финансовите отчети като цяло и, ако е приложимо, прага(овете) на същественост на баланса по сметките и на оповестяванията във връзка с конкретни класове операции, 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, приложени към различните позиции в годишните или консолидираните финансови отчети, включително всяко въздействие на промените 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, 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:
 - i) всякакви съществени затруднения по време на задължителния одит;
 - ii) всякакви произтичащи от задължителния одит значими въпроси, които са били обсъдени или са били предмет на кореспонденция с ръководните органи; и
 - iii) всякакви други въпроси, свързани със задължителния одит, които съгласно професионалното мнение на одитора са от значение за надзора върху процеса на финансово отчитане.

Други изисквания за докладване

Нередности

Когато регистрираният одитор(и) или одиторското дружество, които извършват задължителен одит на предприятие от обществен интерес (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 или одиторското дружество информират органите, които са определени от националното законодателство (съответно, на държавите членки) като отговорни за разследването на тези нередности.

Доклад до надзорните органи на предприятията от обществен интерес

Регистрираният одитор 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 органи) или, ако се изисква по закон, на компетентния орган, отговорен за надзора над регистрирания одитор или одиторското дружество (в лицето на КПНРО), всяка информация по отношение на това предприятие от обществен интерес, която е научил при 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 дейностите на предприятието от обществен интерес;
- Съществена заплаха или съществено съмнение относно непрекъснатата дейност на предприятието от обществен интерес;
- Отказ от предоставяне на одиторско становище относно финансовите отчети или предоставяне на отрицателно становище или становище, съдържащо резерви.

Регистрираните одитори 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 на предприятие, което има тесни връзки с предприятието от обществен интерес, чийто задължителен одит те също извършват.

ИНФОРМАЦИОННИ КАМПАНИИ ЗА ПОПУЛЯРИЗИРАНЕ НА ПРОМЕНИТЕ И ПОЛЗИТЕ

През 2016 г. е планирано провеждането на серия от срещи с представители на регулаторите, бизнеса и одиторските комитети на предприятията за повишаване нивото на информираност във връзка с промените в одиторския доклад. От съществено значение е да бъдат поставени акцентите върху предимствата от новата форма за докладване за инвеститорите и ползвателите на информация.

Темата за промените в одиторските стандарти за докладване ще е застъпена значително в програмите за продължаващо професионално развитие на регистрираните одитори, за да бъдат изведени ясно и отчетливо промените и за да бъде въведена ефективно новата форма за докладване.

КОГА ВЛИЗАТ В СИЛА РАЗШИРЕНИТЕ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКЛАДВАНЕ?

Нови и ревизирани одиторски стандарти: *за одит на финансови отчети за периоди, приключващи на или след 15 декември 2016 г. (съгласно МОС).*

Разширени изисквания за одиторски доклади и друга комуникация от одитора на предприятия от обществен интерес: *за одит на финансови отчети за периоди, приключващи на или след 31 декември 2017 г. (съгласно Регламент (ЕС) №537/2014).*