



**ИЗМЕНЕНИЯ В МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ
СТАНДАРТ 700 ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И
ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ (В
СИЛА ЗА ПЕРИОДИ, ЗАВЪРШВАЩИ НА ИЛИ СЛЕД
15 ДЕКЕМВРИ 2016 Г.)**

*доц. д-р Али Вейсел,
Дипломиран експерт-счетоводител
Регистриран одитор
Преподавател във ВУЗФ – София*

<i>Ключови думи:</i>	<i>Резюме</i>
<p><i>Формиране на мнение</i></p> <p><i>Докладване върху финансови отчети</i></p> <p><i>Основание за изразяване на мнение</i></p> <p><i>Ключови одиторски въпроси</i></p>	<p><i>В статията са представени мотивите за измененията в одиторския доклад, в сила за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г. Посочени са стандартите, които се променят, и основните подобрения в тях. Подробно внимание е отделено на анализа на промените в МОС 700 Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети. Изискванията на преработения стандарт са сравнени със старите регламенти.</i></p>

Одиторът събира достатъчни и уместни доказателства и формира мнение дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това мнение се представя в одиторски доклад. Чрез него одиторът комуникира с обществото. Така той изпълнява своите отговорности относно ефикасното използване на икономическите ресурси. Поради това усъвършенстването на одиторския доклад винаги е имало голямо значение за заинтересованите страни. В исторически аспект докладите са променяни многократно в резултат на политически, икономически, правни и други фактори.

Първите доклади са били в устна форма. Отчетите в средновековието са били изслушвани публично, откъдето произлиза и понятието „auditor”.¹ По-късно одиторите започнали да изразяват мнението си писмено, но също в опростен вид. До 1916 г. докладът включвал само едно изречение, в което се посочвало, че отчетите правилно представят активите и пасивите.²

През следващите **70 години** има съществени изменения в докладването, някои от които са следните: добавяне на пояснението, че мнението на одитора се изразява въз основа на извършения одит (след 1917 г.), въвеждане на описание за целта и работата на одитора (след 1934 г.),³ поставяне на ударение върху

¹ Whittington, O. Ray, K. Pany, W. Meigs and R. Meigs. Principles of Auditing. Boston, IRWIN, 1992, p. 7.

² Flesher, Tonya K. and Flesher, Dale L., “The Development of the Auditor’s Report in the U. S.,” Journal of Accountancy, December 1980; Montgomery, Robert H., Auditing Theory and Practice, 2nd ed., New York: The Ronald Press Company, 1916.

³ Carey, John L., The Rise of the Accounting Profession, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1969.

вътрешния контрол (след 1939 г.)⁴ и акцентирание върху отговорността на ръководството (след 1988 г.).⁵

След това също има развитие на доклада, макар и несъществено. Посочва се, че ръководството отговаря за вътрешния контрол, място в доклада намира базата за изготвяне на отчетите – приложимите счетоводни стандарти, обръща се внимание на етичните принципи на поведение и други.

След приемането на Sarbanes-Oxley Act в САЩ през 2002 г. бяха извършени множество изменения в одита на финансовите отчети. Може да се твърди, че тези промени породиха **потребността от усъвършенстване и на одиторския доклад**. Потребителите на финансовите отчети поискаха по-информативни и по-уместни доклади. Затова през 2006 г. Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (International Auditing and Assurance Standards Board) започна проект за промяна на стандартите за докладване.

За промените в докладването са използвани международни изследвания и обществени консултации, както следва:⁶

- международно академично изследване, в периода от 2006 г. до 2009 г., за възприятията на потребителите, поръчано от Съвета за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност и Американския институт на дипломираните експерт-счетоводители (American Institute of Certified Public Accountants);
- обществени консултации през май 2011 г., юни 2012 г. и юли 2013 г.;
- глобални кръгли маси и допълнителни дейности по информиране на заинтересованите лица;
- взаимодействие с политици, национални организации, издаващи одиторски стандарти, Европейската комисия, Съвета по финансово отчитане на Великобритания, Комисиите за публичен надзор над регистрираните одитори и други.

Окончателните изменения в докладването са представени през януари 2015 г. Те доведоха до издаването на следните стандарти:

- Международен одиторски стандарт (МОС) 700 (преработен) *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*;
- МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* (нов стандарт);
- 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*;

⁴ Ibid.

⁵ Ibid.

⁶ <https://www.ifac.org/publications-resources/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-ame>.

- МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие*; и
- МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*.

Тези стандарти водят до изменения и в други: МОС 210 *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, МОС 230 *Одиторска документация*, МОС 510 *Първоначални ангажименти за одит – начални салда*, МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, МОС 580 *Писмени изявления*, МОС 600 *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* и МОС 710 *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*.

Новият стандарт, преработените стандарти и измененията влизат в сила за одити на финансови отчети **за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.** Тук трябва да се обърне внимание на новия подход за определяне на началната дата на приложение. Предишните стандарти бяха в сила за одити на финансови отчет за периоди, започващи (а не завършващи) на или след 15 декември 2009 г. В България промените трябва да се прилагат при одита на финансовите отчети към 31.12.2016 г., включително за договаряне на условията на тези одиторски ангажименти.

Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност очаква **измененията да водят до повишаване на прозрачността и подобряване на информационната стойност на доклада**. По този начин трябва да се увеличи доверието в одита и във финансовите отчети, което е в интерес на обществото. Освен това се очакват следните ползи:

- подобряване на комуникацията между одитора и инвеститорите, както и между одиторите и лицата, натоварени с общо управление;
- повишено внимание на ръководството и лицата, натоварени с общо управление на оповестяванията, представени във финансовия отчет, за които е направено позоваване в одиторския доклад; и
- фокусиране на вниманието на одитора върху определени въпроси, което трябва да води до увеличаване на професионалния скептицизъм.

Измененията в МОС не променят работата и усилията, необходими в одитния процес според стандартите, а по-скоро се концентрират върху повишаването на прозрачността на одита.

Основните промени могат да се представят, както следва:

1. За одити на регистрираните за търгуване на борсата предприятия, както и за други предприятия, когато се изисква съгласно закон, или по решение на одитора за предприятия от значителен обществен интерес:

- добавя се нов раздел в одиторския доклад – **„Ключови одиторски въпроси“**;

- изисква се посочване на *името на съдружника, отговорен за ангажимента*.
2. За всички одити:
- разделът „*Мнение*” се посочва първи. След него се посочва нов раздел „*Основание за изразяване на мнение*”.
 - променя се докладването за *действащо предприятие*:
 - ✓ описват се отговорностите на ръководството и на одитора относно предположението за действащо предприятие;
 - ✓ добавя се нов раздел, когато във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване относно съществена несигурност, във връзка със счетоводната база за действащо предприятие;
 - ✓ въвежда се изискване за оценка на адекватността на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, пораждащи съмнения относно предположението за действащо предприятие, дори когато след проучвания одиторът е заключил, че не е налице съществена несигурност.
 - въвежда се изискването в новия раздел на доклада – „*Основание за изразяване на мнение*”, изрично да се посочва, че одиторът е независим, както и че изпълнява съответните етични отговорности, съгласно Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, приложими в съответната юрисдикция;
 - изисква се по-подробно описване на отговорностите на одитора и основните характеристики на одита, като се допуска част от това описание да бъде представено в приложение към доклада, или ако законовите, подзаконовите актове и националните одиторски стандарти изрично позволяват – позоваване в одиторския доклад към сайт на подходящ орган.

Интерес за настоящата статия представлява по-подробният **анализ на измененията в МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети***.

В **обхвата на стандарта** няма съществена промяна. Преди беше пояснено, че МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* и МОС 706 *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* разглеждат как се променят формата и съдържанието на одиторския доклад, когато одиторът изразява модифицирано мнение или включва параграф за обръщане на внимание, или параграф „Други въпроси” в одиторския доклад. В преработения стандарт е допълнено, че новият МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.

Освен това в преработения вариант на стандарта е посочено, че други МОС също съдържат изисквания относно докладването, които са приложими, когато се издава одиторски доклад. Тази промяна има редакционен характер, защото и старият вариант имаше препращане към МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове* и МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, МОС 520 *Аналитични процедури* и други стандарти, които имат връзка с приключването на одита.

Няма съществени промени относно **целите, дефинициите**, изискванията за **формиране на мнение относно финансовия отчет и формата на мнението**.

Съществени изменения има относно **одиторския доклад**. Съгласно МОС 700, в сила за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г., одиторският доклад трябва да включва наименование, адресат, уводен (въвеждащ) параграф, отговорност на ръководството за финансовия отчет, отговорност на одитора, мнение, други отговорности за докладване, подпис на одитора, дата на доклада и адрес на одитора.

В МОС 700 (преработен), в сила за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г., структурата на одиторския доклад е следната:

- наименование;
- адресат;
- мнение;
- основание за изразяване на мнение;
- съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие;
- ключови одиторски въпроси;
- отговорности на ръководството за финансовия отчет;
- отговорности на одитора за одита на финансовия отчет;
- доклад във връзка с други закони и регулаторни изисквания;
- име на съдружника, отговорен за ангажимента;
- подпис на одитора;
- адрес на одитора; и
- дата на одиторския доклад.

Одиторският доклад трябва да е с **наименование** „Доклад на независимия одитор”. Той следва да се **адресира** според обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент – до лицата, за които докладът е изготвен, до акционерите или до лицата, натоварени с общото управление на предприятието. Тук няма промяна в сравнение със стандарта преди преработката.

Съгласно МОС 700 (преди преработката) в уводния параграф се посочваше следното:

- идентифициране на предприятието, чийто финансов отчет е одитиран;

- че финансовият отчет е одитиран;
- идентифициране на наименованието на всеки един компонент (отделен отчет), съставляващ финансовия отчет;
- препратка към пояснителните приложения, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики; и
- датата на, или периода, обхванат от, всеки един компонент, съставляващ финансовия отчет.

Съгласно преработения стандарт тази информация се посочва в първия раздел, който се нарича „**Мнение**” (параграф 24 от стандарта). В него се включва и одиторското мнение.

Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако закон или нормативна уредба не изисква друго, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни (параграф 25 от стандарта):

- По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
- По наше мнение, приложеният финансов отчет дава вярна и честна представа за [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Тук има незначителни промени – използва се изразът „по наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно/дава вярна и честна представа...” (подчертаното е от мен – А.В.), вместо „финансовият отчет представя достоверно/дава вярна и честна представа...”.

Когато се изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, мнението на одитора следва да бъде, че „приложеният (добавена е тази дума – А.В.) финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]” (параграф 26 от стандарта).

В Приложението към МОС 700 (преработен) – Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети, *Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне*, е посочен следният примерен раздел за мнение:

Мнение

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

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

Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение”, със заглавие „**Основание за изразяване на мнение**”, който (параграф 28 от стандарта):

- да посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти;
- да прави препратка към раздела от одиторския доклад, който описва отговорностите на одитора съгласно МОС;
- да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители; и
- да посочва дали одиторът счита, че одиторските доказателства, които одиторът е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за одиторското мнение.

Част от тази информация преди се посочваше в раздела за отговорността на одитора. Но тук допълнително се отбелязва, че одиторът е независим от одитираното предприятие. Относно етичните изисквания по-подробно се пояснява, че се изпълняват отговорностите съгласно Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, приложими в съответната юрисдикция. Прави се и препратка към раздел „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет”.

В Приложението към МОС 700 (преработен) – Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети, Пример 1, е посочен следният примерен раздел „Основание за изразяване на мнение”:

Основание за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет. Ние сме независими от компанията в съответствие с Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС) заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в

[юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето мнение.

Следващият раздел от одиторския доклад е за действащо предприятие (параграф 29 от стандарта). Той се посочва под наименованието „*Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*”, съгласно МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие*, само когато използването на счетоводната база за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност, и във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване относно несигурността.

„*Ключови одиторски въпроси*” е нов раздел, който се въвежда с МОС 700 (преработен) и се изисква при одити на пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и в други, посочени в закон или нормативна уредба, случаи. Неговото представяне трябва да се извърши в съответствие с новия МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* (параграф 30 и параграф 31 от стандарта).

Одиторът може да реши да комуникира ключови одиторски въпроси по отношение на други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни, или отчитайки естеството и големината на съответния бизнес. Примерите такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други предприятия, например благотворителни организации (параграф А36 от стандарта). В това отношение в България може да се имат предвид предприятията от обществен интерес, по смисъла на параграф 1, т. 22 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството. Това означава, че дори да не се изисква представянето на раздел „Ключови одиторски въпроси” за всички предприятия от обществен интерес в новия Закон за независимия финансов одит, който ще се приеме през 2016 г., е уместно одиторите да го включат в доклада.

В Приложението към МОС 700 (преработен) – Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети, Пример 1, е посочен следният образец на този раздел:

Ключови одиторски въпроси

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

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

„Отговорности на ръководството за финансовия отчет” не е нов раздел на одиторския доклад, но в него има някои съществени промени. Преди преработката на МОС 700 този раздел трябваше да описва отговорността на ръководството за изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството прецени, че е необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама, или грешка. В преработения стандарт освен тази информация се изисква описване на отговорността на ръководството за оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и дали използването на счетоводна база за действащо предприятие е уместно, както и за оповестяване, ако това е приложимо (параграф 33 от стандарта, буква „б”).

Този раздел на одиторския доклад следва да идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите, за оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В такъв случай заглавието на раздела следва да прави препратка и към „лицата, натоварени с общо управление” или към такъв термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

В това отношение в Приложението към МОС 700 (преработен) – Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети, Пример 1, е посочен следният примерен раздел:

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

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама, или грешка.

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

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ могат да бъдат заместени с други, които са подходящи в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Значителни промени има в раздел „**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**“. Както беше посочено и по-горе, част от текста, който се посочваше в този раздел преди подобрението, сега се включва в раздел „**Основание за изразяване на мнение**“. Въпреки това обаче обемът на раздела е много по-голям, защото има по-подробно описване на отговорностите на одитора и основните характеристики на одита.

Разделът може да се разграничи на два компонента:

1. Първият компонент включва това, което задължително трябва да се посочи в доклада относно отговорностите на одитора (параграф 37 от стандарта):

- целите на одитора са: да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение.
- разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува; и
- отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и или: да описва, че те се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет; или да предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

2. Вторият компонент включва допълнително описание на отговорностите на одитора и може да се представи по следните три начина (параграф 40 от стандарта):

- в самия текст на одиторския доклад;
- в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да включва препратка към мястото на приложението; или
- посредством специална препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин.

Информацията, която трябва да се посочи във втория компонент, е представена в параграф 38 и параграф 39 от МОС 700 (преработен). Част от нея се отнася само за някои предприятия (параграф 39, букви „б“ и „в“):

- по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия се посочва, че одиторът предоставя на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че е изпълнил приложимите

етични изисквания във връзка с независимостта и комуникира с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта на одитора, а когато е приложимо, и свързаните с това предпазни мерки;

- по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, за които се комуникират ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, се посочва, че сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, одиторът определя тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси.

В Приложението към МОС 700 (преработен) – Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети, *Пример 3 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне*, в случаите, в които одиторът избира да направи препратка към описанието на отговорността на одитора, включено на уебсайта на компетентен орган, е посочен следният пример:

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено отклонение, когато такова съществува. Отклоненията могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Допълнително описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет е поместено на уебсайта на [организация] на адрес: [линк към уебсайта]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

Ако одиторът разгледа и други отговорности за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, те следва да бъдат разгледани в самостоятелен раздел в одиторския доклад, който да е озаглавен “**Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания**” или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел (параграф 42 от стандарта). Тук преработеният стандарт е подобен на стария.

Ново е изискването в одиторския доклад да се включи **името на съдружника, отговорен за ангажимента** при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да

се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (параграф 45 от стандарта).

Стандартът изисква, когато одиторът възнамерява да не включва в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за одита, да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност.

В параграф А57 от стандарта е пояснено, че закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват одиторският доклад да включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, който носи отговорност за одити, различни от тези на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Освен това може да се включи допълнителна информация, например номера на професионалния лиценз на съдружника, отговорен за ангажимента, имащ отношение към юрисдикцията, в която одиторът осъществява своята дейност.

Подобно на изискването преди преработката на МОС 700 се изисква докладът да съдържа *подпис на одитора* (параграф 46 от стандарта), *адрес на одитора* (параграф 47) и *дата на одиторския доклад* (параграф 48). В изискванията относно тези елементи на доклада няма промени.

Необходимо е също така да се отбележи, че някои думи и изрази в **българския превод** са изменени, без да има промяна в оригинала. Например преди „Definitions” беше преведен като „определения”⁷, а в новите стандарти се превежда като „дефиниции”. „The auditor shall form an opinion” преди беше преведен като „одиторът формира мнение”, а сега се посочва като „одиторът следва да формира мнение”.⁸ Не трябва да се обръща внимание на тези промени, които имат редакционен характер.

В заключение може да се посочи, че в новия одиторски доклад, съгласно МОС 700 (преработен), има съществени изменения. Това се дължи както на промените в съдържанието на някои от разделите на доклада, така и на новите елементи – „Основание за изразяване на мнение”, „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”, „Ключови одиторски въпроси” и „Име на съдружника, отговорен за ангажимента”. Много голяма промяна има в раздел „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет”, който се разделя на два компонента. Интерес за бъдещи изследвания представлява дали това ще доведе до увеличаване на доверието в одита и финансовите отчети, както се очаква от Съвета за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

⁷ Параграфи 7 – 9 от МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС) през юли 2012 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през май 2013 г.

⁸ Пак там, параграф 10.

Библиографска справка

1. МОС 700 (преработен) *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети (в сила за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.).*
2. *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС) през юли 2012 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през май 2013 г.*
3. *Carey, John L. The Rise of the Accounting Profession, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1969.*
4. *Flesher, Tonya K. and Flesher, Dale L. "The Development of the Auditor's Report in the U. S.," Journal of Accountancy, December 1980.*
5. *Montgomery, Robert H. Auditing Theory and Practice, 2nd ed., New York: The Ronald Press Company, 1916.*
6. *Whittington, O. Ray, K. Pany, W. Meigs and R. Meigs. Principles of Auditing. Boston, IRWIN, 1992.*
7. <https://www.ifac.org/publications-resources/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-ame>.

**CHANGES IN INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 700
FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS
(EFFECTIVE FOR PERIODS ENDING ON OR AFTER DECEMBER 15, 2016)**

Assoc. Prof. Ali Veysel, PhD,
*Certified Public Accountant,
 Registered Auditor,
 Lecturer at VUZF University – Sofia*

Key words:	Summary
<i>Forming an opinion Reporting on financial statements Basis for Opinion Key Audit Matters</i>	<i>The article presents the reasons for changes in the auditor's report, effective for periods ending on or after December 15, 2016. The standards which are changed and their essential amendments are indicated. Detailed attention is paid to the analysis of changes in ISA 700 Forming an opinion and reporting on financial statements. The requirements of the revised standard are compared with the old regulations.</i>