



**КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ  
ВЪПРОСИ СЪГЛАСНО МОС 701 И ИЗМЕНЕНИЯ  
В МОС 705, МОС 706, МОС 570 И МОС 260 (В  
СИЛА ЗА ПЕРИОДИ, ЗАВЪРШВАЩИ НА ИЛИ  
СЛЕД 15 ДЕКЕМВРИ 2016 ГОДИНА)**

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

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p><i>Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор</i></p> <p><i>Модификации на мнението</i></p> <p><i>Параграфи за обръщане на внимание</i></p> <p><i>Параграфи по други въпроси</i></p> <p><i>Действащо предприятие</i></p> <p><i>Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление</i></p>	<p><i>В статията са изследвани изискванията за комуникиране на ключови одиторски въпроси съгласно новия Международен одиторски стандарт 701 Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор.</i></p> <p><i>Особено внимание е отделено на разграничаването на ключовите въпроси от модифицираното мнение съгласно МОС 705 (преработен) и докладването относно предположението за действащо предприятие съгласно МОС 570 (преработен).</i></p> <p><i>Систематизирани са основните изменения в МОС 705, МОС 706, МОС 570 и МОС 260, в сила за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г. Новите изисквания са сравнени със старите разпоредби, за да може да се оценят ефектите от промените.</i></p>

Въз основа на проекта за промяна на стандартите за докладване на Съвета за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (*International Auditing and Assurance Standards Board*) се направиха изменения в структурата и съдържанието на одиторския доклад. Това стана чрез издаване на *Международен одиторски стандарт (МОС) 700 (преработен) Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*.<sup>1</sup> Но с докладването са свързани и други стандарти. Затова заедно с МОС 700 бяха приети *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* и *МОС*

<sup>1</sup> Вж. Вейсел, А. 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.). София, списание ИДЕС, бр. 1/2016 г., с. 5 – 17.

260 (преработен) Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Бяха направени изменения и в други стандарти. Интерес представлява установяването по какъв начин новият МОС 701 и преработените стандарти ще променят одиторския доклад след влизането им в сила – за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

## 1. МОС 701 Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор

МОС 701 Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор е нов стандарт, който регламентира отговорността на одитора във връзка с новия раздел на одиторския доклад „**Ключови одиторски въпроси**” съгласно МОС 700.

Този раздел се посочва при одити на пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, в други посочени в закон или нормативна уредба случаи (ако има такива), както и по решение на одитора (параграф 30 и параграф 31 от МОС 700).

В МОС 701 се **разглежда** определянето на ключовите одиторски въпроси и тяхното комуникиране. Чрез представяне на допълнителна информация за въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост, се цели постигане на по-голяма прозрачност относно извършения одит.

Стандартът изисква одиторът **да определи ключовите одиторски въпроси**. За целта е необходимо първо да се знае дефиницията за ключови одиторски въпроси (параграф 8 от МОС 701):

„Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.”

При определянето на ключовите одиторски въпроси трябва да се вземе под внимание следното (параграф 9 от МОС 701):

- областите с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове;
- съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване;
- ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода.

В параграф А29 от МОС 701 са посочени и други съображения, които е възможно да имат отношение към определянето на относителната значимост на даден въпрос.

**Комуникирането на ключовите одиторски въпроси** трябва да стане чрез описване на всеки такъв въпрос, като се използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси” (параграф 11 от МОС 701).

Встъпителните изрази в този раздел на одиторския доклад следва да посочват, че:

- 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]; и
- тези въпроси са разгледани в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и формирането на одиторското мнение относно този финансов отчет, като одиторът не предоставя отделно мнение относно тези въпроси.

Описание на всеки ключов одиторски въпрос в раздела от одиторския доклад трябва да включва препратка към свързаните оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и да посочва защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и как е разгледан от одитора.

В стандарта са посочени и обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, **не се комуникира в одиторския доклад** (параграф 14 от МОС 701):

- когато закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос; или
- при изключително редки обстоятелства, когато одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществен интерес от тази комуникация; това изключение не е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.

Особено значение за прилагането на стандарта има **разграничаването на ключовите одиторски въпроси** от модифицираното мнение и докладването относно предположението за действащо предприятие. В това отношение в параграф 4 от МОС 701 е посочено, че комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад не представлява:

- заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне;
- заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен);
- 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; или

- отделно мнение по конкретни въпроси.

Съгласно параграф 12 от МОС 701 не се комуникира въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, когато се изисква модифициране на мнението, въпреки че модифицирането по своята същност представлява ключов одиторски въпрос. Това се отнася и до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (параграф 15 от стандарта). В такива случаи се изисква:

- да се докладва относно тези въпроси в съответствие с приложимите МОС; и
- да се включи препратка към раздела или разделите „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение” или „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие” (приложението на този раздел се разглежда по-нататък в настоящата статия) в раздела „Ключови одиторски въпроси”.

За илюстриране на последното изискване могат да се посочат следните примери:

1. Пример за посочване на раздел „Ключови одиторски въпроси” при модифицирано мнение и когато има други ключови въпроси (извадка от Приложението към МОС 705 (преработен) – Примери на одиторски доклади с модификации на мнението, Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет):

*Ключови одиторски въпроси*

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

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

2. Пример за посочване на раздел „Ключови одиторски въпроси” при модифицирано мнение и когато няма други ключови въпроси (параграф А58 от МОС 701):

*Ключови одиторски въпроси*

...

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

Когато одиторът не е определил никакви ключови одиторски въпроси, включително и тези, които водят до модификация и докладване относно предположението за действащо предприятие, е необходимо в „Ключови одиторски въпроси” да се включи изявление за това (параграф 16 от МОС 701).

МОС 701 изиска още да се комуникират определени въпроси с лицата, натоварени с общото управление (параграф 17 от стандарта), и да се документират извършените процедури (параграф 18 от стандарта).

## **2. МОС 705 (преработен) Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор**

Следващият стандарт, който е обект на настоящата статия, е *МОС 705 (преработен) Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*.

В обхвата на стандарта, видовете модифицирани мнения, целта, дефинициите, обстоятелствата, при които се изисква модифициране, определянето на вида на модификацията (квалифицирано мнение – поради съществено отклонение и поради невъзможност да се получат достатъчни и уместни доказателства, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение) и в изискванията за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, **няма промени**. Затова те не представляват интерес.

Необходимо е обаче да се обръща внимание на параграф 16 (параграф 22 преди преработката) относно формата и съдържанието на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано. В българския превод “Qualified Opinion”, “Adverse Opinion” и “Disclaimer of Opinion” преди бяха преведени съответно като „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”,<sup>2</sup> вместо като Квалифицирано мнение”, „Отрицателно мнение” или „Отказ от изразяване на мнение”. В превода на преработения стандарт тези грешки са коригирани.

Преди преработката на МОС 705 **при модифициране на мнението върху финансовия отчет**, в допълнение към конкретните елементи, изисквани съгласно МОС 700, се включваше раздел (параграф) в одиторския доклад за обяснение на въпроса, водещ до модификацията. Този раздел се представяше непосредствено преди раздела с мнението в одиторския доклад и се използваше заглавието „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”.

<sup>2</sup> МОС 705 *Модификации на мнението*, изразено в доклада на независимия одитор, параграф 22, 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.



Съгласно преработения стандарт при модифициране на мнението относно финансовия отчет, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен), се променя заглавието „Основание за изразяване на мнение”, изисквано от МОС 700 (преработен), на „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”, „Основание за изразяване на отрицателно мнение” или „Основание за отказ от изразяване на мнение”, съобразно конкретния случай, и в рамките на този раздел се включва описание на въпроса, предизвикал модифицирането.

В Приложението към МОС 705 (преработен) – Примери на одиторски доклади с модификации на мнението, *Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено отклонение във финансовия отчет*, е посочен примерен раздел на „Основание за изразяване на квалифицирано мнение”. Долу е посочена извадка от този раздел:

*Основание за изразяване на квалифицирано мнение*

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

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС)... (първо се посочва основанието за модифициране, а след това общото основание за изразяване на мнение – А.В.)

Когато се модифицира одиторското мнение, трябва да се използва **заглавие на раздела, посветен на мнението** – „Квалифицирано мнение”, „Отрицателно мнение” или „Отказ от изразяване на мнение” (параграф 16 от МОС 705). Относно представянето на мнението няма съществена промяна в МОС 705, но съгласно МОС 700 мнението е първият раздел и в него се посочва информация за одитираното предприятие, която преди се посочваше в уводния (въвеждащия) параграф.

В Приложението към МОС 705 (преработен) – Примери на одиторски доклади с модификации на мнението, *Пример 1*, е посочен следният примерен раздел за квалифицирано мнение:

*Квалифицирано мнение*

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

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

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

### 3. МОС 706 (преработен) Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор

Преработеният стандарт *не се различава* от стария вариант относно целта, дефинициите и комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Затова не е необходимо да се обръща внимание на тях.

В *обхвата* на стандарта е допълнено и пояснено, че МОС 706 (преработен) *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* не се отнася за ключовите одиторски въпроси съгласно МОС 701. Освен това е посочено, че докладването в одиторския доклад във връзка с предположението за действащо предприятие се извършва съгласно МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие*.

Според стария вариант на МОС 706, ако одиторът прецени, че е необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или оповестен във финансовия отчет и който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той трябваше да **включи параграф за обръщане на внимание** в одиторския доклад (параграф 6 от стария МОС 706). В новия стандарт е посочено същото изискване (параграф 8 от МОС 706 (преработен)), но има и две условия:

- когато от одитора не се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос; и
- въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад съгласно МОС 701.

Въпреки че преди не беше пояснено, тогава също не се включваше параграф за обръщане на внимание по определен въпрос, когато той води до модифициране на мнението. Затова тук съществена промяна няма.

Има значително *ограничение на приложението на параграфа за обръщане на внимание* с второто условие – той ще се включва само когато въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос съгласно МОС 701. Тук трябва да се уточни, че „Ключови одиторски въпроси” се изисква при одити на регистрирани за търгуване на борсата предприятия (и в други случаи, посочени в закон или нормативна уредба). Затова ограничаване приложението на МОС 706 (преработен) се отнася само за тези предприятия.

Както и преди МОС 706 (преработен) изисква включване на параграфа за обръщане на внимание в рамките на самостоятелен раздел в одиторския доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „**обръщане на внимание**” (параграф 9 от стандарта). В него трябва да има ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Параграфът следва да прави препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет. Също така се отбелязва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.

Изискванията за посочване на **параграф по други въпроси** в одиторския доклад в МОС 706 (преработен) са подобни на стария вариант на стандарта – ако одиторът прецени, че е необходимо да докладва въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад. Освен това обаче са посочени две условия:

- посочването на такъв параграф да не е забранено от закон или нормативна уредба; и
- въпросът да не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в одиторския доклад съгласно МОС 701.

Първото условие тук не води до съществена промяна, а второто ограничава приложението на параграфа по други въпроси.

Параграфът по други въпроси трябва да се включи в рамките на самостоятелен раздел, озаглавен „**Други въпроси**”, или по друг подходящ начин.

Преди в МОС 706 беше посочено, че параграфът за обръщане на внимание се посочва след параграфа (раздела) за изразяване на мнение, а параграфът по други въпроси – непосредствено след параграфа за изразяване на мнение и какъвто и да било параграф за обръщане на внимание. По различно е представено подреждането в преработения стандарт. Според МОС 706 (преработен) **поместването на параграфа за обръщане на внимание или параграфа по други въпроси** в одиторския доклад зависи от естеството на информацията, която ще бъде докладвана, и преценката на одитора за относителната значимост на тази информация за потребителите, за които е предназначена, в сравнение с други елементи, които се изисква да бъдат докладвани в съответствие с МОС 700 (преработен). Съображения в това отношение са посочени в параграф А16 от стандарта.

В Приложение 3 към МОС 706 (преработен) е посочен *Пример за одиторски доклад, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси*. Параграфът за обръщане на внимание и параграфът по други въпроси в този пример са подредени и представени, както следва:



*Основание за изразяване на мнение*

...

*Обръщане на внимание*

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

*Ключови одиторски въпроси*

...

*Други въпроси*

Финансовият отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

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

...

#### **4. МОС 570 (преработен) Действащо предприятие**

Първо трябва да се отбележи, че в *МОС 570 (преработен) Действащо предприятие* има някои редакционни промени. Предположението за действащо предприятие (Going Concern Assumption) вече се нарича счетоводна база за действащо предприятие (Going Concern Basis of Accounting). Този израз е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители като „счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие”. Такива несъществени промени има и относно целите на одитора съгласно стандарта, на които не е необходимо да се обръща значително внимание.

Разделът „Одиторски заключения и издаване на доклад” на МОС 570 в преработения вариант е разделен на две части: „Заключения на одитора” и „Последствия за одиторския доклад”.

В първия раздел изрично е посочено, че одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет (параграф 17 от стандарта). Това обаче не води до промяна в одитния процес, защото и преди преработката не можеше да се прилага стандартът, без да се направи такава оценка.

В този раздел се разглежда адекватността на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи като действащо. Това се прави при всички случаи: когато одиторът заключи, че има съществена несигурност, и когато заключи, че няма. Тези изисквания не бяха посочени в стария вариант на стандарта.

Относно последствията за одиторския доклад се разглеждат различните оценки на одитора за способността на предприятието да продължи като действащо и оповестяването на несигурността във финансовия отчет.

Няма промяна в докладването при **неуместна употреба на счетоводната база за действащо предприятие** – изразява се отрицателно мнение (параграф 21 от МОС 570).

Ако **използването на счетоводната база за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност, за която няма адекватно оповестяване**, се изразява квалифицирано или отрицателно мнение, съгласно МОС 705 (параграф 23 от МОС 570), както беше и преди. Този случай в раздела от одиторския доклад „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение” се посочва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

При уместно **използване на счетоводната база за действащо предприятие, но при наличие на съществена несигурност, за която има адекватно оповестяване**, преди се изразяваше немодифицирано мнение и се добавяше параграф за обръщане на внимание. Съгласно МОС 570 (преработен) също се изразява немодифицирано мнение, но се включва самостоятелен раздел, озаглавен „**Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие**”, за да (параграф 22 от стандарта):

- се привлече вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, свързани със съществена несигурност относно действащо предприятие; и
- посочи, че тези събития или условия са индикация, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

В МОС 570 (преработен), за разлика от стария вариант на стандарта, има примерни одиторски доклади. В Приложението към стандарта – Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие, *Пример 1 – Немодифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно*, е посочено следното представяне на раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”:

*Основание за изразяване на мнение*

...

*Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите

пасиви на компанията превишават общата сума на активите с УУУ. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

*Ключови одиторски въпроси*

...

## **5. МОС 260 (преработен) Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление**

В този стандарт има няколко изменения. Преди имаше изискване одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, планирания обхват и време на провеждане на одита. Сега е *пояснено*, че това включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора (параграф 15 от МОС 260 (преработен).

Съгласно стария вариант на МОС 260 одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление (параграф 16 от стандарта):

- вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет;
- съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита;
- освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието: съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и писмените изявления, поискани от одитора.
- други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане.

Към тези изисквания е *добавено*, че трябва да се комуникират обстоятелствата, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива.

В *материалите за приложение и други пояснителни материали* към МОС 260 също има изменения.

## **6. Съответни изменения в други МОС при промяна на структурата и съдържанието на одиторския доклад**

Новият МОС 701 и измененията в МОС 700, МОС 705, МОС 706, МОС 570 и МОС 260 водят до промени и в следните стандарти:

- 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.*

Тези промени имат основно редакционен характер. Повечето от тях са в Приложение и други пояснителни материали или в приложенията към стандартите. Но трябва да се има предвид, че някои от тях са съществени, например има значителни изменения в примерния текст на писмото за поемане на одиторски ангажимент в МОС 210.

Въз основа на направеното изследване може да се обобщи, че новият МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* регламентира определянето на ключовите въпроси и тяхното комуникиране във връзка с новия раздел на одиторския доклад „Ключови одиторски въпроси”. Измененията в МОС 705, МОС 706 и МОС 570 са продиктувани от новата структура на одиторския доклад съгласно МОС 700 (преработен). При прилагане на новите разпоредби трябва да се внимава с разграничаването на ключовите одиторски въпроси от въпроси, които водят до модифициране на мнението, обръщане на внимание и представяне на съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие.

#### **Библиографска справка:**

1. Вейсел, А. *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.).* София, списание ИДЕС, бр. 1/2016 г., с. 5 – 17.
2. МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление.*
3. МОС 570 (преработен) *Действащо предприятие*
4. МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*
5. МОС 705 (преработен) *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

6. МОС 706 (преработен) Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор
7. 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.

**COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS ACCORDING TO ISA 701 AND CHANGES IN ISA 705, ISA 706, ISA 570, AND ISA 260 (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*

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<i>Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report</i>	<i>The article examines the requirements for communicating key audit matters under the new International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.</i>
<i>Modifications to the Opinion</i>	<i>Particular attention is paid to the distinction between the key matters and the modified audit opinion under ISA 705 (Revised) and the reporting on going concern assumption in accordance with ISA 570 (Revised).</i>
<i>Emphasis of Matter Paragraphs</i>	
<i>Other Matter Paragraphs</i>	<i>The main changes in ISA 705, ISA 706, ISA 570 and ISA 260, effective for periods ending on or after December 15, 2016 are systematized. The new requirements are compared with the old regulations in order to assess the effects of changes.</i>
<i>Going Concern</i>	
<i>Communication with Those Charged with Governance</i>	