Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се поддържат от International Federation of Accountants® or IFAC®.

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

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers и други издания на IAASB са публикувани от IFAC и са обект на авторско право на IFAC.

Copyright © декември 2018 на IFAC. Всички права запазени. Тази публикация може да бъде изтеглена за лично ползване, с некомерсиална цел (т.е. професионална референция и изследване) или закупена от www.iaasb.org. Необходимо е писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ.

Логото на 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' и логото на IAASB са търговски марки на IFAC, или регистрирани търговски марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и другите държави.

За информация за авторски права, търговски марки и разрешения, моля посетете permissions или се свържете с permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-389-3

Търговски марки, регистрирани търговски марки

и марки за услуги

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQC™

IAPN™

Настоящото *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2018* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през декември 2018 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през април 2019 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод на *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2018* е разгледан от IFAC и преводът е извършен в съответствие с *Policy Statement –Policy for translating and Reproducing Standards"* на IFAC. Одобреният текст на *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги , 2018* е този, публикуван от IFAC на английски език.

Текст на английски език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2018* © 2018 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2018* © 2018 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition, ISBN*: 978-1-60815-389-3.

За разрешение за възпроизвеждане, съхранение или препращане, или за друга подобна употреба на този документ, моля да се свържете с permissions@ifac.org

РЪКОВОДСТВО ПО МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

ЧАСТ II

СЪДЪРЖАНИЕ

страница

ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

2000–2699 Международни стандарти за ангажименти за преглед (МСАП)

2400 (преработен) Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети

2410 Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието .....

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ ИЛИ ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

3000–3699 Международни стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС)

3000–3399 ПРИЛОЖИМИ ЗА ВСИЧКИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

3000 (преработен) Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация .....

3400–3699 СТАНДАРТИ ЗА КОНКРЕТНИ ПРЕДМЕТИ

3400 Проверка на прогнозна финансова информация (предишен МОС 810) .....

3402 Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация .....

3410 Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове.....

3420 Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект.....

СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

4000–4699 Международни стандарти за свързани по съдържание услуги (МСССУ)

4400 Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация (предишен МОС 920) .....

4410 (преработен) Ангажименти за компилиране на финансова информация .....

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД 2400 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД НА ИСТОРИЧЕСКИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за прегледи на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 31 декември 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

параграф

Въведение

Обхват на настоящия МСАП 1–4

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети 5–8

Правна сила на настоящия МСАП 9–12

Дата на влизане в сила 13

Цели 14–15

Дефиниции 16–17

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП18–20

Етични изисквания 21

Професионален скептицизъм и професионална преценка 22–23

Контрол върху качеството на ниво ангажимент 24–28

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед 29–41

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление 42

Изпълнение на ангажимента 43–57

Последващи събития 58–60

Писмени изявления 61–65

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури 66–68

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет 69–85

Доклад на практикуващия професионален счетоводител 86–92

Документация 93–96

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАП A1–A5

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети A6–A7

Цели A8–A10

Дефиниции A11–A13

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП A14

Етични изисквания A15–A16

Професионален скептицизъм и професионална преценка A17–A25

Контрол върху качеството на ниво ангажимент A26–A33

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед A34–A62

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление A63–A69

Изпълнение на ангажимента A70–A105

Писмени изявления A106–A108

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури A109–A111

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет A112–A123

Доклад на практикуващия професионален счетоводител A124–A150

Документация A151

Приложение 1: Примерно писмо за ангажимент за преглед на исторически финансов отчет

Приложение 2: Примерни доклади на практикуващия професионален счетоводител

Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСАП

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) разглежда: (вж: параграф. А1)

   (а) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато е ангажиран да извърши преглед на исторически финансови отчети в случаите, в които този практикуващ професионален счетоводител не е одитор на финансовия отчет на предприятието; и

   (б) формата и съдържанието на доклада на практикуващия професионален счетоводител върху финансовия отчет.

2. Настоящият МСАП не разглежда прегледа на финансовия отчет или на междинна финансова информация на предприятието, извършен от практикуващ професионален счетоводител, който е независимият одитор на финансовия отчет на това предприятие. (Вж: параграф А2)

3. Настоящият МСАП трябва да бъде прилаган, при необходимост подходящо адаптиран, по отношение на друга историческа финансова информация. Ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, различни от преглед на историческа финансова информация, се изпълняват съгласно МСАИС 3000 (преработен).[1]

Взаимовръзка с МСКК 1[2]

4. Отговорност за системите, политиката и процедурите за контрол върху качеството носи фирмата. МСКК 1 е приложим спрямо фирмите на професионални счетоводители във връзка с ангажиментите на фирмата за преглед на финансови отчети.[3] Разпоредбите на настоящия МСАП по отношение контрола върху качеството на нивото на отделните ангажименти за преглед се основават на предположението, че фирмата е обект на МСКК 1 или на изисквания, които като минимум са също толкова взискателни. (Вж: параграфи А3–А5)

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети

---

[1] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*

[2] Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

[3] МСКК 1, параграф 4

5. Прегледът на исторически финансови отчети представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, съгласно изложеното в *Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Общата рамка за изразяване на сигурност).[4] (Вж: параграфи А6–А7)

6. При прегледа на финансови отчети практикуващият професионален счетоводител изразява заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие у предвидените потребители относно изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Заключението на практикуващия професионален счетоводител се основава на получаването от негова страна на ограничена степен на сигурност. Докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа описание на естеството на ангажимента за преглед като контекст, в който запознаващите се с доклада лица да са в състояние да разберат това заключение.

7. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява основно проучващи запитвания и аналитични процедури с цел получаване на достатъчни и уместни доказателства, служещи в качеството на база за заключение относно финансовия отчет като цяло, изразено в съответствие с изискванията на настоящия МСАП.

8. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос, който да го накара да счита, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане, практикуващият професионален счетоводител разработва и изпълнява допълнителни процедури, които смята за необходими при конкретните обстоятелства, за да може да достигне до заключение относно финансовия отчет в съответствие с настоящия МСАП.

Правна сила на настоящия МСАП

9. Настоящият МСАП съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при съблюдаване на МСАП, които осигуряват контекста, в който са изложени изискванията на настоящия МСАП и са предназначени да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител в разбирането му какво трябва да бъде постигнато в един ангажимент за преглед.

10. МСАП съдържа изисквания, изразени с помощта на думата „следва”, които са разработени така, че да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изпълни заявените цели.

11. В допълнение, настоящият МСАП съдържа встъпителен материал, дефиниции, както и материали за приложение и други пояснителни

[4] Обща рамка за изразяване на сигурност, параграфи 7 и 11

материали, осигуряващи контекст, необходим за правилното разбиране на настоящия МСАП.

12. Материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията и насоки за тяхното изпълнение. Въпреки че тези насоки не налагат сами по себе си определено изискване, те са важни за правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали е възможно да предоставят и сведения от общ характер по въпроси, разгледани в настоящия МСАП, които подпомагат прилагането на изискванията.

Дата на влизане в сила

13. Настоящият МСАП е в сила по отношение на прегледи на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 31 декември 2013 г.

Цели

14. Целите на практикуващия професионален счетоводител при преглед на финансови отчети съгласно настоящия МСАП са:

    (а) да получи ограничена степен на сигурност, основно чрез отправяне на проучващи запитвания и изпълнение на аналитични процедури, относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, които да му дадат възможност да изрази заключение относно това дали му е станало известно нещо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и

    (б) да издаде доклад върху финансовия отчет като цяло и съответно да комуникира съгласно изискванията на настоящия МСАП.

15. Във всички случаи, в които не може да бъде получена ограничена степен на сигурност и квалифицираното заключение в доклада на практикуващия професионален счетоводител няма да е достатъчно при конкретните обстоятелства, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител или да откаже изразяване на заключение в доклада, издаван във връзка с ангажимента или когато това е подходящо, да се оттегли от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба. (Вж. параграфи А8–А10, А121–А122)

Дефиниции

16. Речникът на термините в Ръководството [5] (Речникът) включва термините, дефинирани в настоящия МСАП, както и описание на други термини, използвани в този МСАП, с цел подпомагане на последователното прилагане и тълкуване. Така например, повсеместно използваните термини „ръководство” и „лицата, натоварени с общо управление” имат смисъла, съответстващ на дефиницията в Речника. (Вж: параграфи А11–А12)

17. За целите на настоящия МСАП, следните термини имат значението, посочено по-долу:

    (а) *Аналитични процедури*—Оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между финансовите и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности.

    (б) *Риск на ангажимента*— Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.

    (в) *Финансов отчет с общо предназначение* — Финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение.

    (г) *Обща рамка с общо предназначение* —Обща рамка за финансово отчитане, разработена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие.

    (д) *Проучващо запитване*— Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица във или извън предприятието.

    (е) *Ограничена степен на сигурност*— Получената степен на сигурност, когато рискът при ангажимента е намален до степен, която е приемлива при конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента, но е по-висок от този при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за

[5] Речник на термините, отнасящи се до Международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) в *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС).

изразяване на заключение в съответствие с настоящия МСАП. Комбинацията от естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за събиране на доказателства е като минимум достатъчна, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи пълноценна и съдържателна степен на сигурност. За да бъде пълноценна и съдържателна, степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, трябва да е вероятно, че тя ще повиши доверието на предвидените потребители по отношение на финансовия отчет. (Вж: параграф А13)

(ж) *Практикуващ професионален счетоводител* —Професионален счетоводител на публична практика. Този термин включва съдружника, отговорен за ангажимента, други членове на екипа за ангажимента и когато това е приложимо – самата фирма. Когато настоящият МСАП изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента”, а не „практикуващ професионален счетоводител”. Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента” и „фирма” трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

(з) *Професионална преценка*—Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност.

(и) *Приложими етични изисквания*—Етичните изисквания, приложими по отношение на екипа за ангажимента при изпълнение на ангажименти за преглед. Тези изисквания обикновено включват Части А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

(к) *Финансов отчет със специално предназначение*— Финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение.

(л) *Обща рамка със специално предназначение*—Обща рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде

обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие.

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да разбира цялостния текст на настоящия МСАП, включително съдържащите се в него материали за приложение и други пояснителни материали, за да разбере целите на стандарта и да прилага правилно изискванията му. (Вж: параграф А14)

Изпълнение на приложимите изисквания

19. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява всички изисквания на настоящия МСАП, освен тези, които не са приложими по отношение на конкретния ангажимент за преглед. Дадено изискване е приложимо по отношение на ангажимента за преглед, когато са налице обстоятелствата, разглеждани от това изискване.

20. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява в доклада си съответствие с настоящия МСАП, ако не е изпълнил всички изисквания на този МСАП, приложими по отношение на ангажимента за преглед.

Етични изисквания

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта. (Вж: параграфи А15–А16)

Професионален скептицизъм и професионална преценка

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира и изпълни ангажимента с професионален скептицизъм, отчитайки че може да са налице обстоятелства, които да доведат до това, финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж: параграфи А17–А20)

23. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при изпълнение на ангажимента за преглед. (Вж: параграфи А21–А25)

Контрол върху качеството на ниво ангажимент

24. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да притежава компетентност в уменията и техниките, свързани с изразяването на

сигурност, както и компетентност във финансовото отчитане, подходящи за условията на конкретния ангажимент. (Вж: параграф А26)

25. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме отговорност за: (вж: параграфи А27–А30)

(а) цялостното качество на всеки ангажимент за преглед, възложен на този съдружник;

(б) ръководството, надзора, планирането и изпълнението на ангажимента за преглед в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; (вж: параграф А31)

(в) това, докладът на практикуващия професионален счетоводител да е подходящ при конкретните обстоятелства; и

(г) това, ангажиментът да се изпълнява в съответствие с фирмената политика за контрол върху качеството, включително следното:

(i) да е удовлетворен, че са следвани уместните процедури по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажиментите, както и че заключенията, до които е достигнато са подходящи, включително да разгледа въпроса дали е налице информация, която би накарала съдружника, отговорен за ангажимента, да достигне до заключение, че на ръководството липсва почтеност; (вж: параграфи А32–А33)

(ii) да е удовлетворен, че екипът за ангажимента, взет като цяло, разполага с подходящата компетентност и способности, включително умения и техники, свързани с изразяването на сигурност и експертни знания в областта на финансовото отчитане, за да:

(а) изпълни ангажимента за преглед в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) даде възможност да бъде издаден доклад, който е подходящ при конкретните обстоятелства; и

(iii) да поеме отговорност за воденето на подходяща документация за ангажимента.

Уместни съображения след приемане на ангажимента

26. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента, ако

тази информация би била известна по-рано, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва своевременно да комуникира тази информация с фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да вземат необходимите мерки.

Изпълнение на приложимите етични изисквания

27. По време на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание, чрез наблюдение и отправяне при необходимост на проучващи запитвания, по отношение на доказателства за неспазване на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа за ангажимента. В случай че на съдружника, отговорен за ангажимента, станат известни, посредством фирмената система за контрол върху качеството или по друг начин, факти, сочещи, че членове на екипа за ангажимента не са спазили приложимите етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се и с други лица във фирмата, следва да определи подходящите мерки.

Текущо наблюдение

28. Ефективната система на фирмата за контрол върху качеството включва процес на текущо наблюдение, разработен така, че да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите на фирмата, отнасящи се до системата за контрол върху качеството, са уместни, подходящи и функционират ефективно. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да вземе под внимание резултатите от процеса на фирмата за текущо наблюдение, потвърдени документално в последната информация, разпространявана от фирмата и в случай че е приложимо, и други фирми от мрежата и дали недостатъците, отбелязани в тази информация биха могли да окажат влияние върху ангажимента за преглед.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед

Фактори, оказващи влияние върху приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед

29. Освен ако това не се изисква от законодателството или нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимент за преглед, ако: (вж: параграфи А34–А35)

    (a) практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен, че:

        (i) е налице рационална цел на ангажимента; или (вж: параграф А36)

ПРЕГЛЕД

(ii) ангажиментът за преглед би бил подходящ при конкретните обстоятелства; (вж: параграф А37)

(б) практикуващият професионален счетоводител има причина да смята, че приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, няма да бъдат изпълнени;

(в) предварителното разбиране на практикуващия професионален счетоводител относно свързаните с ангажимента обстоятелства сочи, че вероятно информацията, необходима за изпълнение на ангажимента за преглед, няма да бъде достъпна или няма да бъде надеждна; (вж: параграф А38)

(г) практикуващият професионален счетоводител има причина да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, при която е вероятно това да окаже влияние върху правилното извършване на прегледа; или (вж: параграф А37 (б))

(д) ръководството или лицата, натоварени с общо управление, налагат в условията на предлагания ангажимент за преглед ограничение върху обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител, такова, че практикуващият професионален счетоводител счита, че ограничението ще доведе до това той да откаже заключение относно финансовия отчет.

Предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед

30. Преди да приеме ангажимент за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж: параграф А39)

(а) да реши дали общата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, е приемлива, включително, в случаите, в които става въпрос за финансов отчет със специално предназначение, да придобие разбиране за целта, с която се изготвя финансовият отчет и за предвидените потребители; и (вж: параграфи А40–А46)

(б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорностите си за: (вж: параграфи А47–А50)

(i) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, за достоверното му представяне;

(ii) такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени

неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(iii) предоставяне на практикуващия професионален счетоводител на:

(а) достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

(б) допълнителна информация, която практикуващият професионален счетоводител би могъл да поиска от ръководството за целите на прегледа; и

(в) неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които практикуващият професионален счетоводител реши че е необходимо да получи доказателства.

31. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен от някои от изложените по-горе въпроси като предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди този въпрос с ръководството или лицата, натоварени с общо управление. В случай че не могат да бъдат направени промени, които да удовлетворят практикуващия професионален счетоводител по отношение на тези въпроси, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема предлагания ангажимент, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълняван при такива обстоятелства обаче не съответства на настоящия МСАП. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва изявление в доклада си, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП.

32. Ако след приемане на ангажимента се установи, че практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен по отношение на някое от посочените по-горе предварителни условия, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление и да реши:

(а) дали въпросът може да бъде разрешен;

(б) дали е уместно да продължава изпълнението на ангажимента; и

(в) дали и как да комуникира въпроса в доклада си.

Допълнителни съображения, когато формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани от законодателството или нормативни разпоредби

33. Издаваният по отношение на ангажимента за преглед доклад на практикуващия професионален счетоводител следва да се позовава на настоящия МСАП само ако докладът съответства на изискванията на параграф 86.

34. В някои случаи, когато прегледът се изпълнява по силата на приложимото законодателство или нормативни разпоредби в дадена юрисдикция, съответният закон или нормативна разпоредба може да предписва структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител във форма или с изрази, които значително се отличават от изискванията на настоящия МСАП. При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена от прегледа на финансовия отчет и ако това е така, дали допълнителни обяснения в доклада на практикуващия професионален счетоводител могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране. (Вж: параграфи А51, А148)

35. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителните обяснения в доклада му не могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента за преглед, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативните разпоредби. Прегледът, изпълнен в съответствие с това законодателство или нормативни разпоредби, не съответства на изискванията на настоящия МСАП. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада си изявление, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП. (Вж: параграфи А51, А148)

Договаряне на условията на ангажимента

36. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, преди да изпълни ангажимента.

37. Договорените условия на ангажимента следва да бъдат документирани в писмо за ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, като следва да включват: (вж: параграфи А52–А54, А56)

    (а) предвиденото използване и разпространение на финансовия отчет, както и ограничения върху използването или разпространението му, когато това е приложимо;

(б) идентифициране на приложимата обща рамка за финансово отчитане;

(в) целта и обхвата на ангажимента за преглед;

(г) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител;

(д) отговорностите на ръководството, включително тези по параграф 30(б); (вж: параграфи А47–А50, А55)

(е) изявление, че ангажиментът не представлява одит и че практикуващият професионален счетоводител няма да изразява одиторско мнение относно финансовия отчет; и

(ж) препратка към очакваната форма и съдържание на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител и изявление, че може да са налице обстоятелства, при които е възможно докладът да се различава от очакваната форма и съдържание.

Повтарящи се ангажименти

38. При повтарящи се ангажименти за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали обстоятелства, включително промени в съображенията, свързани с приемането на ангажимента, изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ръководството или съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, за съществуващите условия на ангажимента. (Вж: параграф А57)

Приемане на промяна в условията на ангажимента за преглед

39. Практикуващият професионален счетоводител не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно основание. (Вж: параграфи А58–А60)

40. В случай че преди да бъде приключен ангажиментът за преглед, от практикуващия професионален счетоводител бъде поискано ангажиментът да бъде променен на ангажимент, при който не се получава никаква степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали за това има разумно основание. (Вж: параграфи А61–А62)

41. В случай че условията на ангажимента бъдат променени в хода на изпълнение на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител и ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, следва да договарят и документират новите условия на ангажимента в писмо за ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

42. Практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира своевременно в хода на ангажимента за преглед с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, всички въпроси, отнасящи се до ангажимента за преглед, които според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на ръководството или съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление. (Вж: параграфи А63–А69)

Изпълнение на ангажимента

Ниво на същественост при прегледа на финансови отчети

43. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост за финансовия отчет като цяло и да го прилага при разработване на процедурите и при оценяване на резултатите, получени от тези процедури. (Вж: параграфи А70–А73)

44. Практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, в случай че по време на прегледа му стане известна информация, която би накарала практикуващия професионален счетоводител да определи първоначално различен размер. (Вж. параграф А74)

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител

45. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, както и за приложимата обща рамка за финансово отчитане, за да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания и по този начин да осигури база за разработване на процедури за адресиране на тези области. (Вж: параграфи А75–А77)

46. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител следва да включва следното: (вж: параграфи А78, А87, А90)

    (а) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимата обща рамка за финансово отчитане;

    (б) естеството на предприятието, включително:

        (i) дейността му;

        (ii) структурата на собственост и системата на общо управление;

        (iii) видовете инвестиции, които предприятието прави и планира да направи;

(iv) начина, по който е структурирано предприятието и начина, по който се финансира; и

(v) целите и стратегията на предприятието;

(в) счетоводните системи и счетоводната документация на предприятието; и

(г) избора и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието.

Разработване и изпълнение на процедури

47. При получаването на достатъчни и уместни доказателства като база за заключение относно финансовия отчет като цяло, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни проучващи запитвания и аналитични процедури: (вж: параграфи А79–А83, А87, А90)

(а) за да адресира всички съществени позиции във финансовия отчет, включително оповестяванията; и

(б) за да съсредоточи вниманието си върху областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания.

48. Проучващите запитвания на практикуващия професионален счетоводител до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието следва да включват следното: (вж: параграфи А84–А88)

(а) как ръководството прави значимите счетоводни приблизителни оценки, изисквани съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане;

(б) идентифициране на свързаните лица и сделките със свързани лица, включително целта на тези сделки;

(в) дали съществуват значими, необичайни или сложни сделки, събития или въпроси, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, включително:

(i) съществени промени в стопанската дейност или операции на предприятието;

(ii) съществени промени в условията на договорите, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително условия на финансиране и заемни споразумения или договорни клаузи;

(iii) съществени счетоводни записи или други корекции във финансовия отчет;

(iv) значими сделки, възникващи или признати в близост до края на отчетния период;

(v) състоянието на некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на предходни ангажименти; и

(vi) ефекта или възможните последици за предприятието от сделки или взаимоотношения със свързани лица;

(г) наличие на:

(i) действителна или подозирана измама или незаконни действия, оказващи влияние върху предприятието, или на твърдения за измама или незаконни действия; и

(ii) действително или подозирано неспазване на разпоредбите на законодателството или нормативната уредба, за които по принцип се счита, че имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, като например закони и нормативни разпоредби, свързани с данъчното облагане и пенсионното осигуряване или на твърдения за такива случаи;

(д) дали ръководството е идентифицирало и адресирало събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, които изискват коригиране или оповестяване във финансовия отчет;

(е) основанието за оценката на ръководството, че предприятието е в състояние да продължи да функционира като действащо предприятие; (вж: параграф А89)

(ж) дали са налице събития или условия, които изглежда че пораждат съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие;

(з) съществени неотменими ангажименти, договорни задължения или условни активи и пасиви, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и

(и) съществени немонетарни сделки или сделки без насрещна престация в разглеждания финансово-отчетен период.

49. При разработване на аналитичните процедури практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали данните от счетоводната система и счетоводната документация на предприятието

са подходящи за целите на изпълнение на аналитичните процедури. (Вж: параграфи А90–А92)

Процедури за адресиране на специфични обстоятелства

Свързани лица

50. По време на прегледа практикуващият професионален счетоводител следва да запази повишено внимание по отношение на споразумения или информация, които биха могли да са индикация за съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред практикуващия професионален счетоводител.

51. В случай че практикуващият професионален счетоводител в хода на извършване на прегледа идентифицира значими сделки, излизащи извън рамките на обичайната стопанска дейност на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващо запитване до ръководството относно:

(а) естеството на тези сделки;

(б) дали е възможно в тях да участват свързани лица; и

(в) стопанската обосновка на тези сделки (или съответно липсата на такава).

Измама и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

52. Когато са налице индикации, че в предприятието са възникнали случаи на измама или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби или съществуват подозрения за измама или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да комуникира въпроса, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво от ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф А93);

(б) да поиска ръководството да оцени евентуалния(те) ефект(и) върху финансовия отчет;

(в) да разгледа евентуалното въздействие от направената от ръководството и съобщена на практикуващия професионален счетоводител оценка на последиците от случаите на идентифицирана или подозирана измама или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби върху заключението на практикуващия професионален счетоводител

относно финансовия отчет и върху доклада на практикуващия професионален счетоводител; и

(г) да реши дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания: (Вж. параграфи А94 - А98)

(i) изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва до компетентен орган извън предприятието.

(ii) установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Действащо предприятие

53. Прегледът на финансовия отчет включва разглеждане на въпроса за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Когато разглежда направената от ръководството оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител следва да обхване същия период, както този, използван от ръководството при оценяването, съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане или на законодателството или нормативна разпоредба, когато е определен по-дълъг период.

54. В случай че по време на извършване на прегледа, на практикуващия професионален счетоводител станат известни събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А99)

(а) да отправи проучващо запитване до ръководството относно плановете за бъдещи действия, засягащи способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и относно практическата приложимост на тези планове, а също и дали ръководството счита, че резултатите от тези планове ще подобрят положението от гледна точка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие;

(б) да оцени резултатите от тези проучващи запитвания, за да прецени дали отговорите на ръководството предоставят достатъчно основание, за:

(i) продължаване представянето на финансовия отчет на базата на принципа за действащо предприятие, в случай че приложимата обща рамка за финансово отчитане съдържа

предположението, че предприятието продължава да функционира като действащо предприятие; или

(ii) достигане до заключение относно това дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания или е по друг начин подвеждащ по отношение способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(в) да разгледа отговорите на ръководството в светлината на цялата имаща отношение към въпроса информация, станала известна на практикуващия професионален счетоводител в резултат на прегледа.

Използване на работа, извършена от други лица

55. При извършване на прегледа може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да използва работа, извършена от други практикуващи професионални счетоводители, или работата на лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в сфера, различна от счетоводното отчитане и изразяването на сигурност. В случай че в хода на извършване на прегледа практикуващият професионален счетоводител използва работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител или от експерт, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме уместните стъпки, за да бъде удовлетворен, че извършената работа е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А80)

Равняване на финансовия отчет със стоящите в основата му счетоводни записи

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи доказателства, че финансовият отчет отговаря или се равнява със стоящите в основата му счетоводни записи на предприятието. (Вж. параграф А100)

Допълнителни процедури, когато на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания

57. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане(ат) известен(ни) въпрос(и), който (които) да го накара(т) да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, достатъчни за да позволят на практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграфи А101–А105)

(г) да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът(ите) да е(са) причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания; или

(д) да реши, че въпросът(ите) е(са) причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания.

Последващи събития

58. В случай че на практикуващия професионален счетоводител станат известни събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да поиска ръководството да коригира тези неправилни отчитания.

59. Практикуващият професионален счетоводител няма задължение за изпълнение на процедури по отношение на финансовия отчет след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. В случай, обаче, че след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, но преди датата на издаване на финансовия отчет, на практикуващия професионален счетоводител стане известен факт, който, ако беше известен на практикуващия професионален счетоводител към датата на доклада му би могъл да го накара да измени този доклад, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да обсъди въпроса с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да реши дали финансовият отчет се нуждае от промяна; и

(в) в случай че финансовият отчет се нуждае от промяна, да отправи проучващо запитване относно начина, по който ръководството възнамерява да адресира този въпрос във финансовия отчет.

60. В случай че ръководството не промени финансовия отчет при обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител счита, че той трябва да бъде изменен и докладът на практикуващия професионален счетоводител вече е предоставен на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да уведоми ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да не издават финансовия отчет до трети страни преди да са направени необходимите промени. Ако въпреки това, впоследствие финансовият отчет бъде издаден без необходимите промени, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме подходящите мерки с цел да се

опита да предотврати уповаване от страна на потребителите в доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Писмени изявления

61. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска ръководството да представи писмени изявления, че е изпълнило отговорностите си, описани в договорените условия на ангажимента. Писмените изявления следва да съдържат декларация, че: (вж. параграфи А106–А108)

    (а) ръководството е изпълнило отговорността си за изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, за достоверното му представяне, предоставило е на практикуващия професионален счетоводител цялата имаща отношение към въпроса информация и е осигурило достъп до информация, съгласно договореното в условията на ангажимента; и

    (б) всички сделки и операции са документирани и отразени във финансовия отчет.

    В случай че законодателството или нормативна разпоредба изисква ръководството писмено и публично да заяви своите отговорности и практикуващият професионален счетоводител реши, че тези декларации осигуряват изцяло или частично изявленията, изисквани по алинеи (а)–(б), не е необходимо съответните въпроси, обхванати от тези декларации, да бъдат включвани в писмените изявления.

62. Практикуващият професионален счетоводител следва също така да изиска писмените изявления на ръководството, че то е оповестило пред практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграф А107)

    (а) самоличността на свързаните с предприятието лица, както и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, известни на ръководството;

    (б) известните на ръководството съществени факти, отнасящи се до случаи на измама или подозрения за измама, които е възможно да са засегнали предприятието;

    (в) известните случаи на действително или възможно неспазване на законодателството и нормативните разпоредби, при които ефектът от неспазването засяга финансовия отчет на предприятието;

    (г) цялата информация, имаща отношение към използването на предположението за действащо предприятие във финансовия отчет;

(д) обстоятелството, че всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, по отношение на които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са били съответно коригирани или оповестени;

(е) съществените неотменими ангажименти, договорни задължения или условни активи и пасиви, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и

(ж) съществените немонетарни сделки или сделки без насрещна престация, осъществени от предприятието в разглеждания финансово-отчетен период.

63. В случай че ръководството не предостави едно или повече от изисканите писмени изявления, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А106)

(а) да обсъди въпроса с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да подложи на повторна преценка почтеността на ръководството, както и да оцени ефекта, който това би могло да има върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и доказателствата по принцип; и

(в) да предприеме подходящите действия, включително определяне на евентуалния ефект върху заключението в доклада на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия МСАП.

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да откаже изразяване на заключение относно финансовия отчет или да се оттегли от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или съответните нормативни разпоредби, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че съществуват такива съмнения относно почтеността на ръководството, че те са достатъчни писмените изявления да не бъдат надеждни; или

(б) ръководството не предостави изисканите изявления, чието предоставяне е необходимо съгласно параграф 61.

Дата на писмените изявления и период(и), обхванат(и) от тях

65. Датата на писмените изявления следва да е практически възможно най-близката дата, предшестваща датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Писмените изявления следва да се

отнасят до всички финансови отчети и периода(ите), посочен(и) в доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури

66. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали от изпълнените процедури са получени достатъчни и уместни доказателства и в случай че не са получени практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни други процедури, които той прецени за необходими при конкретните обстоятелства, за да е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А109)

67. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди с ръководството и съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, ефекта, който тези ограничения имат върху обхвата на прегледа. (Вж. параграфи А110–А111)

Оценяване на ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител

68. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени доказателствата, получени от изпълнените процедури, за да определи ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А109)

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет

Разглеждане на приложимата обща рамка за финансово отчитане от гледна точка на връзката й с финансовия отчет

69. При формиране на заключение относно финансовия отчет практикуващият професионален счетоводител следва:

    (а) да оцени дали във финансовия отчет се съдържа подходяща препратка към, или описание на, приложимата обща рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи А112–А113)

    (б) да прецени дали в контекста на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане и резултатите от изпълнените процедури:

        (i) използваната във финансовия отчет терминология, включително наименованието на всеки финансов отчет, е подходяща;

(ii) финансовият отчет адекватно оповестява избраните и прилагани значими счетоводни политики;

(iii) избраните и прилагани счетоводни политики са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи;

(iv) направените от ръководството счетоводни приблизителни оценки изглеждат разумни;

(v) представената във финансовия отчет информация изглежда уместна, надеждна, съпоставима и разбираема; и

(vi) финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет. (Вж. параграфи А114–А116)

70. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание ефекта от:

(а) некоригираните неправилни отчитания, идентифицирани по време на този преглед и по време на прегледа на финансовия отчет на предприятието през предходната година, върху финансовия отчет като цяло; и

(б) качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително признаците за евентуална предубеденост в преценките на ръководството. (Вж. параграфи А117–А118)

71. В случай че финансовият отчет е изготвен, като е използвана обща рамка за достоверно представяне, съображенията на практикуващия професионален счетоводител следва да включват също: (вж. параграф А115)

(а) цялостното представяне, структурата и съдържанието на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка; и

(б) съображение относно това дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, изглежда, че представя стоящите в основата му сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне или съответно дава вярна и честна представа в контекста на финансовия отчет като цяло.

Форма на заключението

72. Заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, независимо дали модифицирано или не, следва да

бъде изразено в подходяща форма в контекста на общата рамка за финансово отчитане, използвана във финансовия отчет.

Немодифицирано заключение

73. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано заключение в доклада си относно финансовия отчет като цяло, когато практикуващият професионален счетоводител е получил ограничена степен на сигурност, за да е в състояние да достигне до заключение, че на практикуващия професионален счетоводител не е станало известно нищо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

74. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява немодифицирано заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго: (вж. параграфи А119–А120)

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане” (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане” (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за съответствие).

Модифицирано заключение

75. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази модифицирано заключение в доклада си относно финансовия отчет като цяло, когато:

(а) практикуващият професионален счетоводител реши, въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания; или

(б) практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства във връзка с една

или повече позиции във финансовия отчет, които са съществени, съотнесени към финансовия отчет като цяло.

76. Когато практикуващият професионален счетоводител модифицира изразеното относно финансовия отчет заключение, практикуващия професионален счетоводител следва:

(а) да използва съобразно случая заглавието „Квалифицирано заключение”, „Отрицателно заключение” или „Отказ от изразяване на заключение” по отношение на параграфа за изразяване на заключение в доклада на практикуващия професионален счетоводител; и

(б) да предостави описание на въпроса, предизвикал модификацията, с подходящо заглавие (например,в зависимост от конкретния случай, „База за квалифицирано заключение”, „База за отрицателно заключение” или „База за отказ от изразяване на заключение”) като отделен параграф в доклада на практикуващия професионален счетоводител (наричан параграф за база за заключение) непосредствено преди параграфа за изразяване на заключение).

Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания

77. В случай че практикуващият професионален счетоводител реши, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да изрази:

(а) квалифицирано заключение, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че ефектът от въпроса(ите), породил(и) модификацията е съществен, но не всеобхватен по отношение на финансовия отчет; или

(б) отрицателно заключение, когато ефектът от въпроса(ите), породил(и) модификацията е както съществен, така и всеобхватен по отношение на финансовия отчет.

78. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано заключение относно финансовия отчет поради съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не

представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за съответствие).

79. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява отрицателно заключение относно финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отрицателно заключение", финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа),… в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отрицателно заключение", финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за съответствие).

80. В параграфа, отнасящ се до базата за заключение, във връзка със съществени неправилни отчитания, водещи до квалифицирано или отрицателно заключение, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да опише и изрази количествено финансовия ефект от неправилното отчитане, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), освен в случаите,

когато това не е практически осъществимо, което следва да бъде изрично заявено от практикуващия професионален счетоводител;

(б) да обясни по какъв начин оповестяванията съдържат съществени неправилни отчитания, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до текстови оповестявания; или

(в) да опише естеството на пропусната информация, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до неоповестяването на информация, която се изисква да бъде оповестена. Ако това не е забранено от законодателството или нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител следва да включи пропуснатите оповестявания, когато това е практически осъществимо.

Невъзможност за получаване на достатъчни и уместни доказателства

81. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да изрази квалифицирано заключение, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е съществен, но не и всеобхватен; или

(б) да откаже изразяване на заключение, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен.

82. Практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента при наличието на следните обстоятелства: (вж. параграфи А121–А123)

(а) поради ограничение в обхвата на прегледа, наложено от ръководството след като практикуващият професионален счетоводител е приел ангажимента, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение относно финансовия отчет;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкрити неправилни отчитания е съществен и всеобхватен; и

(в) оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби.

83. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане” (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане” (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана обща рамка за съответствие).

84. Когато отказва изразяване на заключение относно финансовия отчет практикуващият професионален счетоводител следва да заяви в параграфа за изразяване на заключение, че:

(а) поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение”, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение относно финансовия отчет; и

(б) в тази връзка практикуващият професионален счетоводител не изразява заключение относно финансовия отчет.

85. В параграфа, отнасящ се до базата за заключение, във връзка с квалифицирано заключение поради невъзможност за получаване на достатъчни и уместни доказателства или случаите, в които практикуващият професионален счетоводител отказва изразяване на заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да

включи причината(ите) за невъзможността да получи достатъчни и уместни доказателства.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

86. Докладът на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента за преглед следва да е в писмен вид и да съдържа следните елементи: (вж. параграфи А124–А127, А148, А150)

(а) наименование, което ясно следва да посочва, че това е доклад на независимия практикуващ професионален счетоводител по отношение на ангажимент за преглед;

(б) адресат(и), съобразно това, което изискват обстоятелствата, свързани с ангажимента;

(в) встъпителен параграф, включващ:

(i) идентификация на финансовия отчет, който е обект на преглед, включително идентифициране на наименованието на всеки от отчетите, съдържащи се в комплекта финансови отчети, както и датата и периода, обхванати от всеки финансов отчет;

(ii) препратка към обобщението на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация; и

(iii) изявление, че финансовият отчет е бил обект на преглед;

(г) описание на отговорността на ръководството за изготвяне на финансовия отчет, включително обяснение, че ръководството носи отговорност за: (вж. параграфи А128–А131)

(i) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, неговото достоверно представяне;

(ii) такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;

(д) в случай че финансовият отчет е финансов отчет със специално предназначение:

(i) описание на целта, с която се изготвя финансовият отчет и, при необходимост, предвидените потребители или препратка към пояснително приложение във финансовия

отчет със специално предназначение, съдържащ тази информация; и

(ii) ако ръководството има право на избор на обща рамка за финансово отчитане при изготвянето на този финансов отчет, препратка в рамките на обяснението относно отговорността на ръководството за финансовия отчет към отговорността на ръководството да прецени, че приложимата обща рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства;

(е) описание на отговорността на практикуващия професионален счетоводител да изрази заключение относно финансовия отчет, включително позоваване на настоящия МСАП и, когато това е уместно, приложимото законодателство или нормативни разпоредби; (вж. параграфи А132–133, А149)

(ж) описание на прегледа на финансови отчети и неговите ограничения, както и следните изявления: (вж. параграф А134)

(i) ангажиментът за преглед съгласно настоящия МСАП представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност;

(ii) практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценяване на получените доказателства; и

(iii) процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет;

(з) параграф, озаглавен „Заключение” и съдържащ:

(i) заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет като цяло в съответствие, съобразно случая, с параграфи 72–85; и

(ii) препратка към общата рамка за финансово отчитане, използвана за изготвяне на финансовия отчет, включително идентификация на юрисдикцията по произход на обща рамка за финансово отчитане, която не е Международните стандарти за финансово отчитане и

Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти, или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор; (вж. параграф А135–А136)

(и) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет е модифицирано:

(i) параграф с подходящо заглавие, съдържащ модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител в съответствие, съобразно случая, с параграфи 72 и 75–85; и

(ii) параграф с подходящо заглавие, предоставящ описание на въпроса(ите), предизвикал(и) модификацията; (вж. параграф А137)

(к) препратка към задължението на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП да изпълнява приложимите етични изисквания;

(л) дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А144–А147)

(м) подпис на практикуващия професионален счетоводител; и (вж. параграф А138)

(н) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на практикуващия професионален счетоводител

Параграфи за обръщане на внимание

87. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада си параграф за обръщане на внимание, при условие че практикуващият професионален счетоводител е получил достатъчни и уместни доказателства, за да достигне до заключение, че е малко вероятно този въпрос да съдържа съществени неправилни отчитания във вида, в който е представен във финансовия отчет. Този параграф следва да се

отнася единствено до информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет.

88. Докладът на практикуващия професионален счетоводител върху финансов отчет със специално предназначение следва да включва параграф за обръщане на внимание, заострящ вниманието на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител към обстоятелството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение и поради това може да не е подходящ за други цели (Вж. параграф А139–А140)

89. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи параграфа за обръщане на внимание непосредствено след параграфа, съдържащ заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет и да го озаглави „Обръщане на внимание” или по друг подходящ начин.

Параграфи по други въпроси

90. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да комуникира въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител е от значение, за да могат потребителите да разберат извършения преглед, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или неговия доклад и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира този въпрос в параграф в доклада на практикуващия професионален счетоводител, озаглавен „Други въпроси” или по друг подходящ начин.

Други отговорности за докладване

91. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да адресира други отговорности за докладване в доклада на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, които се явяват в допълнение към отговорностите на практикуващия професионален счетоводител да докладва относно финансовия отчет съгласно настоящия МСАП. При такива обстоятелства тези други отговорности за докладване следва да бъдат адресирани от практикуващия професионален счетоводител в отделен раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител, озаглавена „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания” или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел, поместен след раздела на доклада, озаглавен „Доклад относно финансовия отчет”. (Вж. параграф А141–А143)

Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител

92. Практикуващият професионален счетоводител следва да постави дата на доклада не по-рано от датата, на която практикуващият професионален счетоводител е получил достатъчни и уместни доказателства като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, включително това да е удовлетворен, че: (вж. параграф А144–А147)

    (а) всички отчети, които съставляват финансовия отчет съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени; и

    (б) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

Документация

93. Изготвянето на документация за прегледа предоставя доказателства, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП и когато това е приложимо, със законовите и регулаторни изисквания, както и достатъчно и уместно документиране на базата за изготвяне на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да документира изложените по-долу аспекти на ангажимента по начин, достатъчен, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, който не е имал предварителна връзка с ангажимента, да разбере: (вж. параграф А151)

    (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури за постигане на съответствие с изискванията на настоящия МСАП и приложимите законови и регулаторни изисквания;

    (б) получените вследствие на тези процедури резултати, както и заключенията на практикуващия професионален счетоводител, формирани въз основа на резултатите; и

    (в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, заключенията на практикуващия професионален счетоводител, достигнати във връзка с тях, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

94. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени съгласно изискванията на настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител следва да документира:

(а) кой е извършил работата и датата, на която тази работа е завършена; и

(б) кой е направил преглед на извършената работа за целите на контрола върху качеството на ангажимента, както и датата и обхвата на този преглед.

95. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира също обсъжданията с ръководството, лицата, натоварени с общо управление и други лица, имащи отношение към извършването на преглед, на съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, включително естеството на тези въпроси.

96. В случай че в хода на ангажимента практикуващият професионален счетоводител идентифицира информация, която не съответства на констатациите на практикуващия професионален счетоводител относно съществени въпроси, засягащи финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да документира начина, по който това несъответствие е било адресирано.

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАП (Вж: параграфи 1–2)

А1. При извършване на преглед на финансови отчети от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да съблюдава законови и регулаторни изисквания, които може да се различават от изискванията, установени в настоящия МСАП. Въпреки че е възможно практикуващият професионален счетоводител да установи, че някои аспекти от настоящия МСАП са му полезни при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за гарантиране изпълнението на всички приложими законови, регулаторни и професионални задължения.

Преглед на финансова информация на компоненти в контекста на одит на финансовия отчет на група предприятия

А2. Одиторът на финансовия отчет на група предприятия може да изиска по отношение на предприятията компоненти ангажименти за преглед в съответствие с настоящия МСАП.[6] Такъв ангажимент за преглед, изпълняван в съответствие с настоящия МСАП, може да бъде придружен от искане от страна на одитора на групата за предприемане на

ПРЕГЛЕД

[6] МОС 600 *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* параграф А52

допълнителна работа или изпълнение на допълнителни процедури, необходими при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента за одит на групата.

Взаимовръзка с МСКК 1 (Вж: параграф 4)

A3. МСКК 1 разглежда отговорностите на фирмата да установи и поддържа своя система за контрол върху качеството във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност, включително ангажименти за преглед. Тези отговорности са насочени към установяване на:

- фирмена система за контрол върху качеството; и
- свързаните с нея политики на фирмата, разработени така, че да бъде постигната целта на системата за контрол върху качеството, както и процедурите на фирмата за прилагането и текущото наблюдение върху спазването на изискванията на тези политики, включително политиките и процедурите, които адресират всеки един от следните елементи:
  - лидерските отговорности за качеството в рамките на фирмата;
  - приложимите етични изисквания;
  - приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и конкретни ангажименти;
  - човешки ресурси;
  - изпълнение на ангажимента;
  - текущо наблюдение.

A4. Съгласно МСКК 1, фирмата има задължение да установи и поддържа система за контрол върху качеството, която да й предостави разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал спазват професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) докладите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[7]

A5. Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата да установи и поддържа система за контрол върху качеството са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1, когато адресират всички елементи, посочени в параграф A3 и налагат

[7] МСКК 1, параграф 11

задължения върху фирмата, които постигат целите на изискванията, изложени в МСКК 1.

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети (Вж: параграфи 5–8, 14)

A6. Прегледи на финансови отчети могат да бъдат извършвани по отношение на широк кръг предприятия, които се различават по своя вид и големина или по степента на сложност на финансовото си отчитане. В някои юрисдикции прегледът на финансови отчети на определени видове предприятия може също така да е обект на местното законодателство или нормативни разпоредби и на свързаните с тях изисквания за отчитане.

A7. Прегледи могат да бъдат извършвани при най-различни обстоятелства. Така например, прегледи могат да бъдат изисквани по отношение на предприятия, които са освободени от съдържащи се в закон или нормативна разпоредба изисквания за задължителен одит. Прегледи могат да бъдат поискани също така и на доброволна база, например, във връзка с финансово отчитане, извършвано с оглед договорености съгласно условията на непубличен договор или в подкрепа на споразумения за финансиране.

Цели (Вж: параграф 15)

A8. Настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже изразяване на заключение относно финансовия отчет, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител издава доклад или от него се изисква да издаде доклад във връзка с ангажимента; и

(б) практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен.

A9. Ситуация, при която практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства при ангажимент за преглед (наричана ограничение в обхвата) може да възникне в резултат на:

(а) обстоятелства извън контрола на предприятието;

(б) обстоятелства, свързани с естеството и времето на изпълнение на работата на практикуващия професионален счетоводител; или

(в) ограничения, наложени от ръководството или лицата, натоварени с общо управление на предприятието.

A10. Настоящият МСАП представя изисквания и насоки за практикуващия професионален счетоводител, когато практикуващият професионален счетоводител се изправи пред ограничение в обхвата, или преди да приеме ангажимента за преглед, или по време на ангажимента.

Дефиниции (Вж: параграф 16)

Използване на термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление"

A11. Съответните отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление се различават в различните юрисдикции, както и сред различните видове предприятия. Тези различия оказват влияние върху начина, по който практикуващият професионален счетоводител прилага изискванията на настоящия МСАП по отношение на ръководството или лицата, натоварени с общо управление. В тази връзка, изразът „ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление", използван на различни места в настоящия МСАП, има за цел да привлече вниманието на практикуващия професионален счетоводител към факта, че в различните условия, в които функционират предприятията, може да съществуват различни структури и механизми за ръководство и общо управление.

A12. Разнообразните отговорности, свързани с изготвянето на финансова информация и външно финансово отчитане, ще бъдат носени или от ръководството, или от лицата, натоварени с общо управление, в зависимост от фактори, като:

- ресурсите и структурата на предприятието; и
- съответните функции на ръководството и лицата, натоварени с общо управление в рамките на предприятието, изложени в приложимото законодателство или нормативни разпоредби или, ако предприятието не е обект на регулация, в официални споразумения или механизми за общо управление и отговорност, установени по отношение на предприятието (например, съгласно документираното в договори, устав или друг вид учредителен документ на предприятието).

Така например, в малките предприятия често няма разделение между функциите на ръководство и на общо управление. При по-големи предприятия ръководството често носи отговорност за осъществяване на бизнеса или дейността на предприятието и за съответното отчитане във връзка с тях, докато лицата, натоварени с общо управление осъществяват надзор върху ръководството. В някои юрисдикции

отговорността за изготвянето на финансовите отчети на предприятието е възложена по закон на лицата, натоварени с общо управление, докато в някои други юрисдикции това е отговорност на ръководството.

Ограничена степен на сигурност – използване на термина „достатъчни и уместни доказателства” (Вж: параграф 17(е))

A13. Достатъчните и уместни доказателства са необходими за получаването на ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. Доказателствата са кумулативни по своя характер и основно се получават в резултат на процедурите, изпълнявани в хода на прегледа.

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП (Вж: параграф 18)

A14. Настоящият МСАП не е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират прегледа на финансови отчети. В случай че това законодателство или тези нормативни разпоредби се различават от изискванията на настоящия МСАП, прегледът, извършен в съответствие единствено със законодателството и нормативните разпоредби, не е в автоматично съответствие с настоящия МСАП.

Етични изисквания (Вж: параграф 21)

A15. Част А от Кодекса на СМСЕС установява фундаменталните принципи на професионалната етика, които практикуващите професионални счетоводители трябва да спазват и осигурява концептуалната рамка за прилагането на тези принципи. Фундаменталните принципи са:

(а) почтеност;

(б) обективност;

(в) професионална компетентност и надлежно внимание;

(г) конфиденциалност; и

(д) професионално поведение.

Част Б от Кодекса на СМСЕС илюстрира начините, по които концептуалната рамка трябва да бъде прилагана в конкретни ситуации. При изпълнение на изискванията на Кодекса на СМСЕС, заплахите, пред които е изправен практикуващият професионален счетоводител при съблюдаване на приложимите етични изисквания, трябва да бъдат идентифицирани и подходящо адресирани.

A16. В случай на ангажимент за преглед на финансови отчети, Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да е

независим от предприятието, чийто финансов отчет се подлага на преглед. Кодексът на СМСЕС описва независимостта като обхващаща както независимост на мнението, така и независимост на поведението. Независимостта на практикуващия професионален счетоводител защитава способността му да формира заключение, без да става обект на влияния, които в противен случай биха могли да компрометират това заключение. Независимостта повишава способността на практикуващия професионален счетоводител да действа с почтеност, да бъде обективен и да запазва нагласа на професионален скептицизъм.

Професионален скептицизъм и професионална преценка

Професионален скептицизъм (Вж: параграф 22)

A17. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на доказателствата при прегледа. Той включва поставяне под въпрос на несъответствията и разследване на противоречащи си доказателства, както и поставяне под съмнение надеждността на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получавана от ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Професионалният скептицизъм включва и преценката на достатъчността и уместността на получените доказателства в светлината на обстоятелствата, съпътстващи ангажимента.

A18. Професионалният скептицизъм включва запазване на повишено внимание по отношение, например, на:

- доказателства, които не съответстват на други получени доказателства;
- информация, която поставя под съмнение надеждността на документи и отговори на проучващи запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на доказателства;
- условия, които биха могли да са индикация за възможна измама;
- други обстоятелства, подсказващи необходимост от допълнителни процедури.

A19. Прилагането на професионален скептицизъм по време на целия преглед е необходимо, за да може практикуващият професионален счетоводител да намали рисковете от:

- недоглеждане на необикновени обстоятелства;
- прекомерно генерализиране при извеждане на заключения от получените доказателства;
- използване на неподходящи предположения при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите,

изпълнявани при прегледа и оценяване на получените от тях резултати.

A20. От практикуващия професионален счетоводител не може да се очаква да пренебрегне миналия опит във връзка с честността и почтеността на ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общото му управление. Независимо от това, убеждението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление са честни и почтени не освобождава практикуващия професионален счетоводител от необходимостта да запазва професионален скептицизъм, нито му позволява да бъде удовлетворен от доказателства, които не са подходящи за целите на прегледа.

Професионална преценка (Вж: параграф 23)

A21. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за преглед. Това е така, защото интерпретацията на приложимите етични изисквания и изискванията на настоящия МСАП, както и необходимостта от вземането на информирани решения по време на изпълнението на целия ангажимент за преглед, изискват прилагането на подходящи познания и опит спрямо фактите и обстоятелствата, свързани с ангажимента. Професионалната преценка е необходима, в частност:

- във връзка с решенията относно нивото на съществеост, както и относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, прилагани за да бъдат удовлетворени изискванията на настоящия МСАП, както и за събиране на доказателства;
- при оценяване на това дали получените в резултат на изпълнените процедури доказателства свеждат риска на ангажимента до ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- при разглеждане на преценките, направени от ръководството във връзка с използването на приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието;
- при формиране на заключение относно финансовия отчет на базата на получените доказателства, включително преценка на разумността на приблизителните оценки, направени от ръководството при изготвяне на финансовия отчет.

A22. Отличителна черта на професионалната преценка, която се очаква от практикуващия професионален счетоводител е, че тя се прилага от практикуващ професионален счетоводител, чието обучение, познания и опит, включително в използването на умения и техники, свързани с изразяването на сигурност, са подпомогнали развитието на необходимата

компетентност за постигане на разумни преценки. Консултациите по трудни или спорни въпроси по време на изпълнението на ангажимента, както в рамките на екипа за ангажимента, така и между екипа за ангажимента и други лица на подходяща позиция в рамките на фирмата или извън нея, подпомагат практикуващия професионален счетоводител при използването на информирани и разумни преценки.

A23. Използването на професионална преценка в отделните ангажименти се базира на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител в хода на изпълнение на ангажимента, включително:

- познанията, придобити от ангажименти, изпълнявани по отношение на финансовите отчети на предприятието в предходни периоди, където това е приложимо;
- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, включително неговата счетоводна система, както и за използването на приложимата обща рамка за финансово отчитане в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност;
- степента, в която изготвянето и представянето на финансовия отчет изисква използване на преценки от страна на ръководството.

A24. Професионалната преценка може да бъде оценена на базата на това дали преценката, до която е достигнато отразява компетентно прилагане на счетоводните принципи и принципите на изразяване на сигурност, както и дали е подходяща и съответстваща на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител.

A25. Професионална преценка трябва да се прилага по време на целия ангажимент. Тя трябва също така да е подходящо документирана в съответствие с изискванията на настоящия МСАП. Професионалната преценка не трябва да се използва като оправдание за решения, които иначе не са подкрепени от фактите и обстоятелствата, свързани с ангажимента или получените доказателства.

Контрол върху качеството на ниво ангажимент (Вж: параграфи 24–25)

A26. Уменията и техниките, свързани с изразяването на сигурност, включват:

- прилагане на професионален скептицизъм и професионална преценка по отношение на планирането и изпълнението на

ангажимента за изразяване на сигурност, включително получаването и оценяването на доказателства;

- разбиране на информационните системи, както и на ролята и ограниченията на вътрешния контрол;
- обвързване на разглеждането на нивото на същественост и рисковете на ангажимента с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите при прегледа;
- прилагане спрямо ангажимента за преглед на подходящи процедури, като те могат да включват и други видове процедури в допълнение към проучващите запитвания и аналитичните процедури (например, фактическа проверка, повторно изчисляване, повторно изпълнение, наблюдение и потвърждение);
- практика на системно документиране; и
- прилагане на умения и практики, целесъобразни с оглед изготвянето на писмени доклади във връзка с ангажиментите за преглед.

A27. В контекста на фирмената система за контрол върху качеството, екипите за ангажименти носят отговорност за въвеждането и прилагането на процедури за контрол върху качеството, приложими спрямо ангажимента, и предоставяне на фирмата на уместна информация, която да даде възможност за функционирането на тази част от фирмената система за контрол върху качеството, която се отнася до независимостта.

A28. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента и подходящите съобщения до останалите членове на екипа за ангажимента, в контекста на това, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е поел отговорност за цялостното качество на всеки един ангажимент за преглед, подчертават факта, че качеството е важно при изпълнение на ангажимент за преглед, както и значението за качеството на ангажимента за преглед на:

(а) изпълнението на работата така, че тя да съответства на изискванията на професионалните стандарти, както и на регулаторните и законови изисквания;

(б) съблюдаването на съответно приложимите фирмени политики и процедури за контрол върху качеството;

(в) издаването на доклад за ангажимента, който да е подходящ при конкретните обстоятелства;

(г) възможността на екипа за ангажимента да изказва опасенията си без страх от ответни мерки.

A29. Освен в случаите, когато информацията, предоставена от фирмата или от трети лица, подсказва друго, екипът за ангажимента има право да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството. Така например, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството по отношение на:

- компетентността на служителите посредством техния подбор и назначаване и формално обучение;
- независимостта посредством натрупване и комуникиране на имаща отношение към независимостта информация;
- поддържане на взаимоотношенията с клиентите посредством системите за приемане и продължаване на взаимоотношенията;
- съблюдаване на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на текущо наблюдение.

Когато разглежда недостатъците, идентифицирани в системата на фирмата за контрол върху качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за преглед, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание мерките, предприети от фирмата за отстраняване на тези недостатъци.

A30. Недостатък в системата на фирмата за контрол върху качеството не е задължително индикация, че ангажиментът за преглед не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Определяне на екипа за ангажимента (Вж: параграф 25(б))

A31. Когато преценява подходящата компетентност и способностите, които се очакват от екипа за ангажимента като цяло, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание следните обстоятелства, отнасящи се до екипа:

- разбиране и практически опит с ангажименти за преглед със сходно естество и сложност посредством подходящо обучение и участие в подобни ангажименти;
- разбиране за професионалните стандарти, както и за приложимите законови и регулаторни изисквания;
- технически експертни знания и умения, включително експертни знания за съответните информационни технологии и специализираните области на счетоводното отчитане и изразяването на сигурност;

- познания за съответните отрасли, в които клиентът осъществява дейност;
- способност за прилагане на професионална преценка;
- разбиране за политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 25(г)(i))

A32. МСКК 1 изисква фирмата да получи информацията, която счита за необходима при конкретните обстоятелства, преди да приеме ангажимент с нов клиент, когато взема решение дали да продължи съществуващ ангажимент и когато обмисля приемането на нов ангажимент със съществуващ клиент. Информацията, която помага на съдружника, отговорен за ангажимента, да прецени дали приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед са уместни, може да включва информация относно:

- почтеността на основните собственици, ключови фигури от ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и
- съществените въпроси, които са възникнали по време на текущия или предходен ангажимент за преглед, както и техните последствия за продължаване на взаимоотношението.

A33. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента има причини да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, която вероятно ще окаже влияние върху правилното извършване на прегледа, съгласно настоящия МСАП не е уместно този ангажимент да бъде приеман, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба, тъй като приемането му може да доведе до асоциране на практикуващия професионален счетоводител с финансовия отчет на предприятието по един неподходящ начин.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 29)

A34. Практикуващият професионален счетоводител разглежда продължаването на ангажимента и приложимите етични изисквания, включително независимостта, в хода на изпълнение на целия ангажимент, тъй като е възможно да настъпят определени условия и промени в обстоятелствата. Изпълнението на първоначални процедури относно продължаването на ангажимента и оценяване на приложимите етични изисквания (включително независимостта) в началото на ангажимента спомага за оформянето на решенията и действията на практикуващия професионален счетоводител преди да бъдат извършени други важни дейности във връзка с ангажимента.

Фактори, оказващи влияние върху приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 29)

A35. Ангажименти за изразяване на сигурност могат да бъдат приемани само когато ангажиментът нагледно притежава определени характеристики,[8] които благоприятстват постигането на целите на практикуващия професионален счетоводител, конкретно определени по отношение на този ангажименти.

Рационална цел (Вж: параграф 29(а)(i))

A36. Може да е малко вероятно да съществува рационална цел по отношение на даден ангажимент, ако, например:

(а) съществува значително ограничение в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител;

(б) практикуващият професионален счетоводител подозира, че ангажиращата страна възнамерява да асоциира името на практикуващия професионален счетоводител с финансовия отчет по един неподходящ начин; или

(в) ангажиментът има за цел да удовлетвори изисквания за съответствие с приложим закон или нормативна разпоредба, а този закон или нормативна разпоредба изисква финансовият отчет да бъде одитиран.

Ангажимент за преглед е подходящ (Вж: параграф 29(а)(ii))

A37. Когато предварителното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за обстоятелствата, свързани с ангажимента сочат, че приемането на ангажимент за преглед не би било подходящо, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа възможността да препоръча осъществяването на друг вид ангажимент. В зависимост от конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може, например, да счита, че изпълнението на ангажимент за одит би било по-подходящо отколкото извършването на преглед. В други случаи, ако обстоятелствата, свързани с ангажимента, правят невъзможно изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да препоръча ангажимент за компилиране или, съобразно случая, ангажимент за други счетоводни услуги.

---

[8] Обща рамка за изразяване на сигурност, параграф 17

Информацията, необходима за изпълнение на ангажимента за преглед (Вж: параграф 29(в))

A38. Пример за ситуации, при които практикуващият професионален счетоводител може да има причини да се съмнява, че необходимата за извършването на прегледа информация няма да бъде достъпна или няма да бъде надеждна са случаите, при които съществуват подозрения, че счетоводните регистри, необходими за целите на изпълнение на аналитични процедури, са в съществена степен неточни или непълни. Това съображение не е насочено към необходимостта, която възниква понякога в хода на изпълнение на ангажимента за преглед, ръководството да бъде подпомогнато чрез препоръчване на коригиращи записи, които са нужни, за да бъде финализиран финансовият отчет, изготвен от ръководството.

Предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед (Вж: параграф 30)

A39. Настоящият МСАП изисква също така практикуващият професионален счетоводител, преди да приеме ангажимента, да изясни определени въпроси, по които практикуващият професионален счетоводител и ръководството на предприятието трябва да постигнат съгласие и които са под контрола на предприятието.

Приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 30(а))

A40. Условие за приемането на ангажимент за изразяване на сигурност е критериите,[9] посочени в дефиницията за ангажимент за изразяване на сигурност, да са подходящи и достъпни за предвидените потребители.[10] За целите на настоящия МСАП, приложимата обща рамка за финансово отчитане осигурява критериите, които практикуващият професионален счетоводител използва за извършване на преглед на финансовия отчет, включително когато това е уместно, достоверното представяне на финансовия отчет. Някои общи рамки за финансово отчитане са общи рамки за достоверно представяне, докато други са общи рамки за съответствие. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет, включително това какво включва пълният комплект финансови отчети.

Приемливост на приложимата обща рамка за финансово отчитане

A41. Без приемлива обща рамка за финансово отчитане, ръководството не разполага с подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а

[9] Обща рамка за изразяване на сигурност, параграф 34

[10] Обща рамка за изразяване на сигурност, параграф 17(б)(ii)

практикуващият професионален счетоводител не разполага с подходящи критерии за неговия преглед.

A42. Практикуващият професионален счетоводител определя приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, използвана във финансовия отчет, в контекста на разбирането си за това кои са предвидените потребители на финансовия отчет. Предвидените потребители са лицето, лицата или групата лица, за които практикуващият професионален счетоводител изготвя доклада. Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички лица, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица има достъп до този доклад.

A43. В много случаи, при отсъствие на индикации за противното, практикуващият професионален счетоводител може да предположи, че приложимата обща рамка за финансово отчитане е приемлива (например, обща рамка за финансово отчитане, която законодателството или нормативна разпоредба в дадена юрисдикция предписва да бъде използвана при изготвянето на финансови отчети с общо предназначение за определени видове предприятия).

A44. Факторите, които практикуващият професионален счетоводител е уместно да вземе под внимание, когато определя приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, която трябва да бъде използвана при изготвяне на финансовия отчет, включват:

- естеството на предприятието (например, дали това е бизнес предприятие, предприятие от публичния сектор или организация с нестопанска цел);
- целта на финансовия отчет (например, дали той се изготвя с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители или нуждите от финансова информация на конкретни потребители);
- естеството на финансовия отчет (например, дали финансовият отчет представлява пълен комплект финансови отчети или отделен компонент на финансовия отчет);
- дали приложимата обща рамка за финансово отчитане е предписана от приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

A45. В случай че общата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, не е приемлива от гледна точка на целта на финансовия отчет, а ръководството няма да се съгласи с използването на обща рамка за финансово отчитане, която е приемлива според виждането на практикуващия професионален счетоводител,

настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже ангажимента.

A46. Възможно е недостатъци в приложимата обща рамка за финансово отчитане, които представляват индикация, че тази обща рамка не е приемлива, да се проявят след като ангажиментът за преглед е бил приет. Когато използването на тази обща рамка за финансово отчитане не е предписано от законодателството или нормативна разпоредба, ръководството може да реши да възприеме друга обща рамка, която да е приемлива. Когато ръководството постъпи по този начин, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да договори с ръководството новите условия на ангажимента за преглед, за да бъде отразена промяната в приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление
(Вж: параграфи 30(б), 37(д))

A47. Финансовият отчет, обект на преглед, е финансовият отчет на предприятието, изготвен от неговото ръководство под надзора на лицата, натоварени с общо управление. Настоящият МСАП не възлага отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират съответно техните отговорности. Прегледът в съответствие с настоящия МСАП обаче се извършва при предварителното условие, че ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили определени отговорности, които са фундаментални за провеждането на прегледа. Прегледът на финансовия отчет не освобождава ръководството и лицата, натоварени с общо управление от техните отговорности.

A48. Като част от своята отговорност за изготвяне на финансовия отчет, от ръководството се изисква да използва преценката си при изготвяне на счетоводни приблизителни оценки, които са разумни при конкретните обстоятелства, както и да избере и приложи подходящи счетоводни политики. Тези преценки са правят в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A49. Поради важността на предварителните условия за извършване на преглед на финансовия отчет, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител, преди да приеме ангажимент за преглед, да получи потвърждението на ръководството, че то разбира своите отговорности. Практикуващият професионален счетоводител може да получи това потвърждение от страна на ръководството в устен или писмен вид. Потвърждението от страна на ръководството обаче след това се документира в писмените условия на ангажимента.

A50. В случай че ръководството и съобразно случая, лицата, натоварени с общо управление, не потвърждават или няма да потвърдят своите отговорности във връзка с финансовия отчет, приемането на ангажимента не е подходящо, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изискват неговото приемане от практикуващия професионален счетоводител. Когато от практикуващия професионален счетоводител се изисква да приеме ангажимента за преглед, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да обясни на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, когато те са различни от ръководството, важността на тези въпроси и последствията за ангажимента.

Допълнителни съображения, когато формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани от законодателството или нормативна разпоредба (Вж: параграфи 34–35)

A51. Настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да не заявява съответствие с този МСАП, ако не е изпълнил всички изисквания на стандарта, които имат отношение към ангажимента за преглед. Законодателството или нормативна разпоредба може да предписват положения във връзка с ангажимент за преглед, които обикновено биха накарали практикуващия професионален счетоводител да откаже ангажимента, в случай че това беше възможно, например, ако:

- практикуващият професионален счетоводител счита, че общата рамка за финансово отчитане, предписана от законодателството или нормативна разпоредба, не е приемлива; или
- структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани във форма или с изрази, които значително се отличават от структурата или формулировките, изисквани от настоящия МСАП.

Съгласно настоящия МСАП, преглед, извършен при такива обстоятелства, не съответства на този МСАП и практикуващият професионален счетоводител не може да заявява съответствие с настоящия МСАП в издадения за ангажимента доклад. Независимо че на практикуващия професионален счетоводител не е разрешено да заявява съответствие с настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител се насърчава да прилага този МСАП, включително изискванията по отношение на докладването, в степента, в която това е практически осъществимо. Когато е уместно с оглед избягване на недоразумения, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли включването на изявление в доклада, че прегледът не е извършен в съответствие с настоящия МСАП.

Договаряне условията на ангажимента

Писмо за ангажимент или друга форма на писмено споразумение (Вж: параграф 37)

A52. В интерес както на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, така и на практикуващия професионален счетоводител е с цел избягване на недоразумения във връзка с ангажимента практикуващият професионален счетоводител да изпрати писмо за ангажимент преди да изпълни ангажимента за преглед.

Форма и съдържание на писмото за ангажимент

A53. Формата и съдържанието на писмото за ангажимент може да се различават при всеки един ангажимент. В допълнение към включването на въпросите, изисквани от настоящия МСАП, писмото за ангажимент може да съдържа препратки, например, към:

- споразумения, отнасящи се до участието в ангажимента за преглед на други практикуващи професионални счетоводители и експерти;
- споразумения, които трябва да бъдат постигнати с предишния практикуващ професионален счетоводител, ако има такъв, в случай на първоначален ангажимент;
- факта, че ангажиментът за преглед няма да удовлетворява изисквания по закон или изисквания на трети страни за извършване на одит;
- очакването, ръководството да предостави на практикуващия професионален счетоводител писмени изявления;
- съгласието на ръководството да информира практикуващия професионален счетоводител за факти, можещи да окажат влияние върху финансовия отчет, които са станали известни на ръководството по време на периода от датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител до датата, на която е издаден финансовият отчет;
- искане ръководството да потвърди получаването на писмото за ангажимент и да изрази съгласие с условията на ангажимента, изложени в него.

Преглед на компоненти на групи от предприятия

A54. Одиторът на финансовия отчет на група предприятия може да изиска практикуващият професионален счетоводител да извърши преглед на финансова информация на предприятие-компонент от групата. В зависимост от указанията на одитора на групата, прегледът на

финансовата информация на компонента може да бъде извършен в съответствие с настоящия МСАП. Одиторът на групата може да посочи също така и допълнителни процедури, които да допълнят работата, извършена във връзка с прегледа, изпълнен съгласно настоящия МСАП. Когато практикуващият професионален счетоводител, извършващ прегледа, е одитор на финансовия отчет на предприятието-компонент, прегледът не се извършва в съответствие с настоящия МСАП.

Отговорности на ръководството, предписани от законодателството или нормативна разпоредба (Вж: параграф 37(д))

A55. В случай че при конкретните обстоятелства на ангажимента практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че не е необходимо да документира определени условия на ангажимента в писмо за ангажимент, от практикуващия професионален счетоводител, независимо от това, се изисква да потърси необходимото според настоящия МСАП писмено съгласие на ръководството и съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, че те потвърждават и разбират отговорностите си, изложени в настоящия МСАП. Това писмено съгласие може да използва формулировките, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, в случай че законодателството или нормативната разпоредба установяват отговорности на ръководството, които са равносилни на практика с тези, предписани в настоящия МСАП.

Примерно писмо за ангажимент (Вж: параграф 37)

A56. В Приложение 1 към настоящия МСАП е представено примерно писмо за ангажимент за преглед.

Повтарящи се ангажименти (Вж: параграф 38)

A57. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да не изпраща всеки период ново писмо за ангажимент или друго писмено споразумение. Следните фактори обаче може да са индикация, че е целесъобразно да бъдат преразгледани условията на ангажимента за преглед или да бъде напомнено на ръководството и съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, за съществуващите условия на ангажимента:

- индикация, че ръководството разбира погрешно целите и обхвата на прегледа;
- преразгледани или специфични условия на ангажимента;
- неотдавнашна промяна във висшето ръководство на предприятието;
- съществена промяна в собствеността на предприятието;

- съществена промяна в естеството или размера на бизнеса на предприятието;
- промяна в законови или регулаторни изисквания, оказваща влияние върху предприятието;
- промяна в приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Приемане на промяна в условията на ангажимента за преглед

Искане за промяна в условията на ангажимента за преглед (Вж: параграф 39)

A58. Искане от страна на предприятието практикуващият професионален счетоводител да промени условията на ангажимента за преглед може да произтече от фактори, включващи:

- промяна в обстоятелствата, оказваща влияние върху необходимостта от въпросната услуга;
- неправилно разбиране на естеството на ангажимента за преглед, поискан първоначално;
- ограничение върху обхвата на ангажимента за преглед, независимо дали наложено от ръководството или породено от други обстоятелства.

A59. Промяна в обстоятелствата, която засяга потребностите на предприятието, както и неправилното разбиране на естеството на първоначално поисканата услуга, могат да бъдат счетени за разумно основание да бъде отправено искане за промяна в условията на ангажимента за преглед.

A60. За разлика от горните случаи, промяната не може да бъде счетена за разумна, ако изглежда че тази промяна се отнася до информация, която е неточна, непълна или незадоволителна в друго отношение. Пример за това може да е случаят, когато практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства по отношение на съществена позиция във финансовия отчет, а ръководството иска ангажиментът да бъде променен на ангажимент за свързани по съдържание услуги, с цел избягване изразяването на модифицирано заключение от практикуващия професионален счетоводител.

Искане да бъде променено естеството на ангажимента (Вж: параграф 40)

A61. Преди да се съгласи ангажиментът за преглед да бъде променен на друг вид ангажимент или на свързана по съдържание услуга, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител, който е бил ангажиран да извърши преглед в съответствие с настоящия МСАП, да

прецени, освен въпросите, посочени в този МСАП, и евентуалните правни и договорни последици от тази промяна.

A62. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че за промяната на ангажимента за преглед в друг вид ангажимент или свързана по съдържание услуга съществува разумно основание, работата, извършена в рамките на ангажимента за преглед до датата на промяната може да има отношение към променения ангажимент; независимо от това, работата, която се изисква да бъде извършена и докладът, който ще трябва да бъде издаден, ще бъдат тези, които са подходящи за преразгледания ангажимент. С цел избягване въвеждането на запознаващите се с доклада лица в заблуждение, докладът относно този друг ангажимент или свързана по съдържание услуга няма да съдържа позоваване на:

(а) първоначалния ангажимент за преглед; или

(б) процедури, които може да са били изпълнени в първоначалния ангажимент за преглед, освен в случаите когато ангажиментът за преглед е променен в ангажимент за изпълнение на договорени процедури и така препратката към изпълнените процедури представлява обичайна част от доклада.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф 42)

A63. При ангажимент за преглед комуникацията на практикуващия професионален счетоводител с ръководството и лицата, натоварени с общо управление се осъществява под формата на:

(а) проучващи запитвания, които практикуващият професионален счетоводител отправя в хода на изпълнение на процедурите, свързани с прегледа; и

(б) други комуникации в контекста на осъществяване на ефективна двустранна комуникация с цел получаване на разбиране за възникващите въпроси и изграждане на конструктивни работни взаимоотношения във връзка с ангажимента.

A64. Подходящото време за осъществяване на комуникацията ще се различава в зависимост от конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента. Уместните фактори включват значимостта и естеството на съответния въпрос, както и евентуалните действия, които се очаква да бъдат предприети от ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Така например, може да е целесъобразно съществено затруднение, с което практикуващият професионален счетоводител се е сблъскал по време на прегледа, да бъде комуникирано в първия момент, когато това е практически осъществимо, ако ръководството или лицата,

натоварени с общо управление са в състояние да окажат съдействие на практикуващия професионален счетоводител в преодоляването на това затруднение.

A65. Законодателството или нормативните разпоредби може да ограничават комуникирането на определени въпроси от страна на практикуващия професионален счетоводител до лицата, натоварени с общо управление. Така например, законодателството или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да навреди на разследване от страна на съответен оправомощен орган на действително или подозирано незаконно деяние. При определени обстоятелства потенциалните конфликти между задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност и задължението да комуникира може да са сложни. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител може да обмисли възможността да получи юридически съвет.

Комуникиране на въпроси, отнасящи се до прегледа

A66. Въпросите, които съгласно настоящия МСАП трябва да бъдат комуникирани с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, може да включват:

- отговорностите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за преглед, съгласно съдържащото се в писмото за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение;
- съществени констатации от прегледа, например:
  - вижданията на практикуващия професионален счетоводител относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет;
  - съществени констатации от изпълнението на процедурите, включително ситуации, в които практикуващият професионален счетоводител е счел за необходимо съгласно настоящия МСАП да бъдат изпълнени допълнителни процедури. Може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да потвърди, че разбирането на лицата, натоварени с общо управление, за фактите и обстоятелствата, имащи отношение към конкретни сделки или събития, съвпада с неговото;

- ○ възникнали въпроси, които биха могли да доведат до модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител;
- ○ съществени затруднения, ако има такива, с които практикуващият професионален счетоводител се е сблъскал по време на прегледа; например, липса на очаквана информация; неочаквана невъзможност практикуващият професионален счетоводител да получи доказателства, които счита за необходими за прегледа; или ограничения, наложени на практикуващия професионален счетоводител от ръководството. При определени обстоятелства такива затруднения може да съставляват ограничение в обхвата, което, ако не бъде адресирано от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, може да доведе до модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител или, в определени случаи, до оттеглянето на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента.

A67. В някои предприятия различни лица носят отговорност за ръководството и за общото управление на предприятието. При такива обстоятелства ръководството може да носи отговорността да комуникира въпроси, засягащи общото управление до лицата, натоварени с общо управление. Комуникирането от страна на ръководството до лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които от практикуващия професионален счетоводител се изисква да комуникира, не освобождава практикуващия професионален счетоводител от отговорността също да комуникира тези въпроси до лицата, натоварени с общо управление. Комуникирането от ръководството на тези въпроси обаче може да окаже влияние върху формата или момента на комуникиране от страна на практикуващия професионален счетоводител с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети страни

A68. В някои юрисдикции от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква съгласно законодателството или нормативна разпоредба, например:

- да уведомява регулаторен орган или орган, отговарящ за осигуряване принудителното изпълнение на задълженията, за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои юрисдикции практикуващият професионален счетоводител има задължение да докладва неправилните отчитания до съответните

оправомощени органи, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление не предприемат мерки за отстраняване на недостатъците;

- да подава копия от някои доклади, изготвяни за лицата, натоварени с общо управление, до съответните регулаторни или финансиращи органи или, в определени случаи, да огласява публично тези доклади.

A69. Освен ако законодателството или нормативните разпоредби не изискват практикуващият професионален счетоводител да предоставя на трета страна копие от писмените си комуникации с лицата, натоварени с общо управление, практикуващият професионален счетоводител може да се нуждае от предварителното съгласие на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, за извършване на такова действие.

Изпълнение на ангажимента

Ниво на същественост при прегледа на финансови отчети (Вж: параграф 43)

A70. Практикуващият професионален счетоводител разглежда нивото на същественост в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Някои общи рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за нивото на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовия отчет. Независимо че общите рамки за финансово отчитане може да разглеждат нивото на същественост, използвайки различни изрази, те по принцип обясняват, че:

- неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, взети поотделно или като съвкупност , биха могли да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет;
- преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят от величината или естеството на неправилното отчитане или от комбинация от тези два фактора; и
- преценките по въпроси, които са съществени за потребителите на финансовия отчет се базират на отчитането на общите нужди от финансова информация на потребителите като група. Възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни индивидуални потребители, чиито нужди може да варират в широки граници, не се взема под внимание.

A71. В случай че фигурира в приложимата обща рамка за финансово отчитане, изложената концепция за нивото на същественост осигурява

референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при определяне нивото на същественост по отношение на прегледа. В противен случай, изложените по-горе съображения предоставят референтна рамка на практикуващия професионален счетоводител.

A72. Определянето на ниво на същественост от страна на практикуващия професионален счетоводител е въпрос на професионална преценка и се влияе от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за нуждите на предвидените потребители на финансовия отчет. В този контекст би било разумно практикуващият професионален счетоводител да допусне, че потребителите:

- разполагат с разумни бизнес познания и познания за икономическата дейност и счетоводното отчитане, както и с готовност да проучат информацията във финансовия отчет с разумна прилежност;
- разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и подлагат на преглед при определени нива на същественост;
- отчитат елементите на несигурност, вътрешноприсъщи на оценяването на суми въз основа на използването на приблизителни оценки, преценка и вземане под внимание на бъдещи събития; и
- вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

Освен това, с изключение на случаите, в които ангажиментът се изпълнява по отношение на финансов отчет, който има за цел да удовлетвори конкретни нужди на конкретни потребители, възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни потребители, чиито нужди от информация може да варират в широки граници, обикновено не се взема под внимание.

A73. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това какво е съществено за финансовия отчет като цяло е една и съща, независимо от нивото на сигурност, получавано от практикуващия професионален счетоводител като база за изразяване на заключение относно финансовия отчет.

Преразглеждане на нивото на същественост (Вж: параграф 44)

A74. Може да е необходимо определеното от практикуващия професионален счетоводител ниво на същественост за финансовия отчет като цяло да бъде преразгледано по време на ангажимента в резултат на:

- промяна в обстоятелствата, която е настъпила по време на прегледа (например, решение за освобождаване от основна част от бизнеса на предприятието);
- нова информация или промяна в разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, в резултат на изпълнението на процедури при прегледа в съответствие с настоящия МСАП (например, ако по време на прегледа се появи вероятност действителните финансови резултати да бъдат съществено различни от очакваните към края на периода финансови резултати, които са били използвани първоначално за определяне нивото на същественост за финансовия отчет като цяло).

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 45–46)

A75. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи степента на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, необходима за извършване на прегледа на финансовия отчет на предприятието в съответствие с настоящия МСАП. Основно съображение на практикуващия професионален счетоводител е дали придобитото разбиране е достатъчно за постигане на целите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на този ангажимент. Широтата и задълбочеността на цялостното разбиране, което придобива практикуващият професионален счетоводител, са по-малки от тези на разбирането, притежавано от ръководството.

A76. Придобиването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, представлява непрекъснат динамичен процес на събиране, актуализиране и анализиране на информация по време на целия ангажимент за преглед. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител се придобива и прилага във вид на процес, изискващ повторение на определени стъпки, по време на изпълнението на целия ангажимент и се актуализира с настъпването на промени в условията и обстоятелствата. Първоначалните процедури за приемане и продължаване на ангажимента в началото на ангажимента за преглед се базират на първоначалното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и обстоятелствата, отнасящи се до ангажимента. При продължаващо взаимоотношение с клиент разбирането на практикуващия професионален счетоводител включва познанията, придобити в резултат на предходни ангажименти, изпълнени от практикуващия професионален счетоводител във връзка с финансовите отчети или друга финансова информация на предприятието.

A77. Разбирането установява референтна рамка, в границите на която практикуващият професионален счетоводител планира и изпълнява ангажимента за преглед, както и използва професионалната си преценка по време на целия ангажимент. По-конкретно, разбирането трябва да е достатъчно, за да може практикуващият професионален счетоводител да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания и да бъде формиран подходът на практикуващия професионален счетоводител за разработване и изпълнение на процедури за адресиране на тези области.

A78. При придобиване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата обща рамка за финансово отчитане, практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание и:

- това дали предприятието е компонент от група предприятия или е предприятие, свързано с друго предприятие;
- сложността на общата рамка за финансово отчитане;
- финансово-отчетните задължения и нормативи на предприятието и дали тези задължения или нормативи съществуват съгласно приложимо законодателство или нормативна разпоредба или в контекста на доброволни финансово-отчетни споразумения, установени съгласно официални споразумения или механизми за общо управление и отговорност, например, съгласно договорни споразумения с трети страни;
- приложимите разпоредби на законодателството и нормативните актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, например закони и нормативни актове в областта на данъчното облагане или пенсионното осигуряване;
- степента на развитие на структурата на ръководство и общо управление на предприятието по отношение на управлението и надзора над счетоводните регистри и системите за финансово отчитане на предприятието, които стоят в основата на изготвянето на финансовите отчети. По-малките предприятия често имат по-малък брой служители, което може да окаже влияние върху начина, по който ръководството осъществява надзор. Така например, разделянето на отговорностите може да не е практически осъществимо. От друга страна, в едно малко, управлявано от собственика предприятие, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор, отколкото в по-голямо предприятие. Този надзор може да компенсира по-ограничените в общия случай възможности за разделяне на отговорностите;

- „тона, задаван от ръководството” и контролната среда на предприятието, посредством която предприятието адресира рисковете, свързани с финансовата отчетност на предприятието и изпълнението на неговите задължения във връзка с финансовото отчитане;
- степента на развитие и сложността на системите на предприятието за счетоводно и финансово отчитане и свързаните с тях контроли, посредством които се поддържат счетоводните регистри на предприятието и свързаната с тях информация;
- процедурите на предприятието за документиране, класифициране и обобщаване на сделки и операции, натрупване на информация за включване във финансовия отчет и свързаните с това оповестявания;
- вида на въпросите, които са изисквали счетоводни корекции във финансовите отчети на предприятието през предходни периоди.

Разработване и изпълнение на процедури (Вж: параграфи 47, 55)

A79. Планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които практикуващият професионален счетоводител счита, че са необходими за получаване на достатъчни и уместни доказателства като база за заключение относно финансовия отчет като цяло, се влияят от:

(а) изискванията на настоящия МСАП; и

(б) изискванията, установени съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, включително допълнителни изисквания за докладване, съдържащи се в приложимото законодателство или нормативни разпоредби.

A80. Когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да извърши преглед на финансовия отчет на група от предприятия, планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите във връзка с прегледа са насочени към постигане целите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на ангажимента за преглед, посочени в настоящия МСАП, но в контекста на финансовия отчет на групата.

A81. Изискванията на настоящия МСАП, отнасящи се до разработването и изпълнението на проучващи запитвания и аналитични процедури, както и на процедури, адресиращи специфични обстоятелства, са разработени с цел да се даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да постигне целите, посочени в настоящия МСАП. Обстоятелствата, свързани с ангажиментите за преглед, варират в широки граници и следователно може да са налице

обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител може да счете за ефективно или ефикасно да разработи и изпълни други процедури. Така например, ако в хода на придобиване на разбиране за предприятието, на практикуващия професионален счетоводител стане известен важен договор, практикуващият професионален счетоводител може да реши да се запознае с този договор.

A82. Фактът, че практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да изпълни други процедури не променя целта на практикуващия професионален счетоводител да получи ограничена степен на сигурност по отношение на финансовия отчет като цяло.

Съществени или необичайни сделки и операции

A83. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли преглед на счетоводните регистри с оглед идентифициране на съществени или необичайни сделки и операции, които биха могли да изискват специално внимание при прегледа.

Проучващо запитване (Вж: параграфи 46–48)

A84. При извършване на преглед проучващото запитване включва търсенето на такава информация от ръководството и други лица в рамките на предприятието, каквато практикуващият професионален счетоводител счита за подходяща при конкретните обстоятелства на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разшири обхвата на проучващите запитвания с цел получаване на нефинансови данни, ако това е уместно. Оценяването на отговорите, предоставени от ръководството представлява неразделна част от процеса на проучващи запитвания.

A85. В зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента, проучващите запитвания може също така да включват и запитвания относно:

- мерките, приети на събрания на собствениците, лицата, натоварени с общо управление и заседания на техни комисии, както и работата по време на други събрания и заседания, ако има такива, които засягат информацията и оповестяванията, съдържащи се във финансовия отчет;
- комуникации, които предприятието е получило или очаква да получи от регулаторни агенции;
- въпроси, възникнали в хода на изпълнение на други процедури. При извършване на допълнителни проучващи запитвания във връзка с идентифицирани несъответствия, практикуващият професионален счетоводител разглежда логическата обосновка и

вътрешната последователност на отговорите на ръководството в светлината на резултатите, получени от други процедури, както и познанията и разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и отрасъла, в който то осъществява дейност.

A86. Доказателствата, получени посредством проучващи запитвания често са основен източник на доказателства относно намеренията на ръководството. Възможно е обаче достъпната информация, която да подкрепи намеренията на ръководството, да е ограничена. В такъв случай, разбирането за миналия опит на ръководството при изпълнение на заявени намерения, изложените от ръководството причини за избор на конкретен начин на действие, както и на способността на ръководството да следва определен план за действие, може да осигури подходяща информация, която да потвърди доказателствата, получени посредством проучващите запитвания. Прилагането на професионален скептицизъм при оценяване на отговорите, предоставени от ръководството, е важно, за да се даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да прецени дали е(са) налице въпрос(и), който(ито) би(ха) накарал(и) практикуващия професионален счетоводител да счете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания.

A87. Изпълнението на процедурите, свързани с проучващите запитвания, подпомага практикуващия професионален счетоводител и при придобиване или актуализиране на разбирането му за предприятието и средата, в която то функционира, за да бъде в състояние да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания.

A88. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, практикуващият професионален счетоводител да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително измама, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия МСАП, например:

(а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, и да прецени дали са необходими допълнителни действия;

(б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

с одитор, например съдружник, отговорен за ангажимент за група;[11] и

(в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия МСАП (например, във връзка с почтеността на ръководството или, съобразно случая, на лицата, натоварени с общо управление).

Проучващо запитване относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж: параграф 48(е))

A89. Често при по-малките предприятия ръководството може да не е изготвило оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като вместо това разчита на познанията си за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. При такива обстоятелства може да е целесъобразно с ръководството да бъдат обсъдени средно и дългосрочните перспективи и финансирането на предприятието, включително преценката за това дали твърденията на ръководството отговарят на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието.

Аналитични процедури (Вж: параграфи 46–47, 49)

A90. При прегледа на финансови отчети изпълнението на аналитични процедури подпомага практикуващия професионален счетоводител:

- в придобиване или актуализиране на разбирането му за предприятието и средата, в която то функционира, включително способността му да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания;
- в идентифициране на несъответствия или отклонения от очаквани тенденции, стойности или норми във финансовия отчет, като например, нивото на съответствие на финансовия отчет с ключови данни, включително ключови показатели за изпълнение;
- в осигуряване на потвърждаващи доказателства по отношение на вече изпълнени други проучващи запитвания или аналитични процедури;

[11] Вж., например, Раздели 225.44–225.48 от Кодекса на СМСЕС

- като играе ролята на допълнителни процедури, когато на практикуващия професионален счетоводител стане(ат) известен(ни) въпрос(и), който(ито) да накара(т) практикуващия професионален счетоводител да счита, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания. Пример за такава допълнителна процедура е сравнителният анализ на величините на месечните приходи и разходи между различните центрове на печалба, клонове или други компоненти на предприятието, с цел предоставяне на доказателства относно финансовата информация, съдържаща се в самостоятелни позиции или оповестявания, включени във финансовия отчет.

A91. За изпълнение на аналитични процедури могат да бъдат използвани различни методи. Тези методи варират от изпълнение на прости сравнения до извършването на сложни анализи с помощта на статистически методи. Практикуващият професионален счетоводител може, например, да приложи аналитични процедури, за да оцени финансовата информация, стояща в основата на финансовия отчет, посредством анализ на правдоподобните взаимовръзки, както между финансови, така и между нефинансови данни, и оценка на резултатите за съответствие с очакваните стойности, с оглед идентифициране на взаимовръзки и отделни позиции, които изглеждат необичайни или се отличават от очакваните тенденции или стойности. Практикуващият професионален счетоводител сравнява отчетените суми или съотношенията, изведени на базата на отчетените суми, с очакванията, разработени от практикуващия професионален счетоводител от информацията, получена от подходящи източници. Примерите за източници на информация, които практикуващият професионален счетоводител често използва за разработване на очаквания, в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента, включват:

- финансова информация за сравнителен(ни) предходен(ни) период(и), вземайки под внимание известните промени;
- информация относно очаквани оперативни и финансови резултати, като например, бюджети или прогнози, включително екстраполации на базата на междинни или годишни данни;
- взаимовръзки между елементите на финансовата информация в рамките на съответния период;
- информация относно отрасъла, в който осъществява дейност предприятието, като например, информация за нормата на брутна печалба, или сравнение на съотношението продажби към вземания на предприятието със средните стойности за отрасъла или с тези на други предприятия със съпоставима големина в същия отрасъл;

- взаимовръзката на финансовата информация с подходяща нефинансова информация, например, разходи за трудови възнаграждения към брой служители.

A92. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали данните, които ще бъдат използвани за аналитичните процедури, са удовлетворителни от гледна точка на предвидената(ите) цел(и) на тези процедури, се базира на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, като върху нея оказват влияние естеството и източниците на данните, а също и обстоятелствата, при които са получени тези данни. Следните съображения може да имат отношение към въпроса:

- източникът на наличната информация. Например, информацията може да е по-надеждна, когато е получена от независими източници извън предприятието;
- съпоставимост на наличната информация. Например, може да е необходимо обобщените данни за отрасъла да бъдат допълнени или коригирани, за да станат съпоставими с данните за предприятие, което произвежда и продава специализирана продукция;
- естеството и уместността на наличната информация; например, дали бюджетите на предприятието са разработени по-скоро като резултати, които да се очакват, отколкото като цели, които да бъдат постигнати; и
- познанията и експертните умения, използвани при изготвянето на тази информация, както и съответните контроли, разработени с цел гарантиране на нейната пълнота, точност и обоснованост. Тези контроли може да включват, например, контроли върху изготвянето, прегледа и съхранението на информацията, свързана с бюджетите.

Процедури за адресиране на специфични обстоятелства

Измама и неспазване на законодателството и нормативните разпоредби (Вж: параграфи 52(а) и (г))

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

A93 В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано

незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва случай на измама до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

A94. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания (вж. параграф A95); или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин (вж. параграф A96).

A95. В някои случаи приложимите етични изисквания може да изискват практикуващият професионален счетоводител да прецени дали докладването на идентифицирани или подозирани случаи на измама или неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието представлява целесъобразно действие при конкретните обстоятелства. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби и да прецени дали са необходими допълнителни действия, които е възможно да включват и докладване до компетентен орган извън предприятието[12]. Кодексът на СМСЕС

ПРЕГЛЕД

[12] Вж., например, Раздели 225.51 до 225.52 от Кодекса на СМСЕС

пояснява, че това докладване няма да се счита за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно Кодекса на СМСЕС[13].

A96. Дори ако закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания не съдържат изисквания, които да адресират докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване, те може да предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да докладва идентифицирани или подозирани случаи на измама или неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието.

A97. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания.

A98. Вземането на решението, изисквано от параграф 52(г), може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност). Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Събития или условия, които биха могли да породят съмнения относно използването във финансовия отчет на предположението за действащо предприятие (Вж: параграф 54)

A99. Списъкът с фактори, представен по-долу, съдържа примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно предположението за действащо предприятие. Списъкът не е изчерпателен и съществуването на един или повече фактори не винаги означава, че е налице несигурност относно това дали предприятието може да продължи да функционира като действащо предприятие.

[13] Вж., например, Раздел 140.7 и Раздел 225.53 от Кодекса на СМСЕС

Финансови

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

Оперативни

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

Други

- Неспазване на изисквания по отношение на капитала или други законови изисквания
- Неприключени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно предприятието да бъде в състояние да удовлетвори
- Промени в законодателството, нормативните разпоредби или правителствената политика, които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу катастрофични събития, в случай че такива настъпят

Значимостта на такива събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Така например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да изплаща нормално задълженията си, може да бъде компенсиран от плановете на ръководството да поддържа адекватни парични потоци чрез алтернативни средства, например, освобождаване от активи, разсрочване на погашения по кредити или получаване на допълнителен капитал. Аналогично, загубата на основен доставчик може да бъде смекчена от наличието на подходящ алтернативен източник на доставки.

Равняване на финансовия отчет със стоящите в основата счетоводни записи (Вж: параграф 56)

A100. Практикуващият професионален счетоводител обикновено получава доказателства, че финансовият отчет се равнява или отговаря на стоящите в основата му счетоводни записи, като проследява сумите и салдата във финансовия отчет до съответните счетоводни записи, например, главната книга или до обобщен запис или приложение, което отразява равнението или съответствието на сумите във финансовия отчет със стоящите в основата му счетоводни записи (например, оборотна ведомост).

Изпълнение на допълнителни процедури (Вж: параграф 57)

A101. Съгласно настоящия МСАП, допълнителни процедури се изискват в случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос, който да го накара да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

A102. Отговорът на практикуващия професионален счетоводител при предприемане на допълнителни процедури по отношение на позиция, за която практикуващият професионален счетоводител има причина да

счита, че може да съдържа съществено неправилно отчитане при представянето й във финансовия отчет, ще бъде различен в зависимост от конкретните обстоятелства и ще представлява въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител.

A103. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, които са необходими за получаването на доказателства или за да се достигне до заключение, че съществено неправилно отчитане е малко вероятно или за да се определи, че съществено неправилно отчитане е налице, се ръководи от:

- информацията, получена при оценяване от практикуващия професионален счетоводител на резултатите от вече извършените процедури;
- актуализираното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, получено в хода на изпълнение на ангажимента; и
- виждането на практикуващия професионален счетоводител относно убедителността на доказателствата, необходими за да бъде адресиран въпросът, който кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

A104. Допълнителните процедури се фокусират върху получаването на достатъчни и уместни доказателства, които да дадат възможност на практикуващия професионален счетоводител да формира заключение относно въпроси, за които практикуващият професионален счетоводител счита, че биха могли да са причината финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Процедурите могат да бъдат:

- допълнителни проучващи запитвания или аналитични процедури, например, изпълнени с по-големи подробности или фокусирани върху засегнатите позиции (т.е. суми или оповестявания, отнасящи се до засегнатите сметки или сделки, отразени във финансовия отчет); или
- други видове процедури, например, тестове на детайлите по същество или потвърждения от външни източници.

A105. Следният пример илюстрира оценката на практикуващия професионален счетоводител на необходимостта от изпълнение на допълнителни процедури и отговора на практикуващия професионален

счетоводител, когато счита, че са необходими допълнителни процедури.

- В хода на изпълнение на проучващите запитвания и аналитичните процедури за прегледа, анализът на практикуващия професионален счетоводител на вземанията показва съществена сума на просрочени вземания, по отношение на която липсва провизия за лоши или съмнителни вземания.

- Това кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно салдото на вземанията във финансовия отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Тогава ппрактикуващият професионален счетоводител отправя проучващо запитване до ръководството дали са налице несъбираеми вземания, които ще трябва да бъдат показани като обезценени.

- В зависимост от отговора на ръководството, оценката на практикуващия професионален счетоводител на този отговор може:

  (а) да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно салдото на вземанията да съдържа съществени неправилни отчитания. В такъв случай не се изискват по-нататъшни процедури.

  (б) да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да определи, че този въпроси е причина финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Не се изискват по-нататъшни процедури и практикуващият професионален счетоводител ще формира заключение, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания.

  (в) да накара практикуващия професионален счетоводител да продължи да счита, че е вероятно салдото на вземанията да съдържа съществено неправилно отчитане, като същевременно не се предоставят достатъчни и уместни доказателства, за да може практикуващият професионален счетоводител да определи, че финансовият отчет в действителност съдържа съществени неправилни отчитания.

  В такъв случай от практикуващия професионален счетоводител се изисква да изпълни допълнителни процедури, например, да изиска от ръководството анализ на сумите, получени във връзка с тези сметки след датата

на баланса, за да идентифицира несъбираемите вземания. Оценката на резултатите от допълнителните процедури може да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да премине към подточка (а) или (б) по-горе. В противен случай, от практикуващия професионален счетоводител се изисква:

(i) да продължи да изпълнява допълнителни процедури, докато достигне или до подточка (а), или до подточка (б) по-горе; или

(ii) ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние нито да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът да е причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания, нито да определи, че въпросът е причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания, то тогава е налице ограничение в обхвата и практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира немодифицирано заключение относно финансовия отчет.

Писмени изявления (Вж: параграфи 61–63)

A106. Писмените изявления са важен източник на доказателства в ангажимент за преглед. В случай че ръководството модифицира или не предостави поисканите писмени изявления, това може да заостри вниманието на практикуващия професионален счетоводител към възможността за съществуването на един или повече съществени проблемни въпроса. Освен това, искането за писмени, а не устни изявления в много случаи може да подтикне ръководството да разгледа тези въпроси по-прецизно, повишавайки по този начин качеството на изявленията.

A107. В допълнение към писмените изявления, изисквани съгласно настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да поиска и други писмени изявления във връзка с финансовия отчет. Те могат да са необходими, например, за комплектоване на доказателствата на практикуващия професионален счетоводител по отношение на определени позиции или оповестявания, отразени във финансовия отчет, когато практикуващият професионален счетоводител счита тези изявления са важни при формирането на заключение относно финансовия отчет на модифицирана или немодифицирана база.

A108. В някои случаи, ръководството може да включи в писмените изявления квалифицираща формулировка в смисъл, че изявленията са направени „доколкото това е известно на ръководството”. За практикуващия професионален счетоводител е разумно да приеме тази формулировка, ако е удовлетворен, че изявленията са направени от лица със съответните отговорности и познания по въпросите, съдържащи се в изявленията.

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури (Вж: параграфи 66–68)

A109. При определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не е получил доказателствата, които е очаквал да получи чрез разработване основно на проучващи запитвания и аналитични процедури и процедури, адресиращи специфични обстоятелства. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител преценява, че доказателствата, получени от изпълнените процедури, не са достатъчни и уместни, за да е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет. Практикуващият професионален счетоводител може:

- да разшири обема на извършваната работа; или
- да изпълни други процедури, които прецени за необходими при конкретните обстоятелства.

Когато нищо от посоченото по-горе не е практически осъществимо при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да може да формира заключение и съгласно настоящия МСАП се изисква да определи ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител или върху способността на практикуващия професионален счетоводител да приключи ангажимента, например, ако член на ръководството не е налице по време на прегледа, за да отговори на проучващите запитвания, отправени от практикуващия професионален счетоводител във връзка със съществени въпроси. Такава ситуация може да възникне дори на практикуващия професионален счетоводител да не е(са) станал(и) известен(ни) въпрос(и), който(които) да го накара(т) да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания, съгласно разгледаното в параграф 57.

Ограничения в обхвата

A110. Невъзможността да се изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на прегледа, ако практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства посредством изпълнение на други процедури.

A111. Възможно е ограниченията в обхвата на прегледа, наложени от ръководството, да имат други последствия по отношение на прегледа,

например във връзка с преценката на практикуващия професионален счетоводител относно областите на финансовия отчет, които е вероятно да съдържат съществени неправилни отчитания, както и по отношение продължаването на ангажимента.

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 69(а))

A112. Описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане във финансовия отчет е важно, тъй като уведомява потребителите на финансовия отчет за общата рамка, върху която се базира финансовият отчет. В случай че финансовият отчет е финансов отчет със специално предназначение, той може да е изготвен съгласно обща рамка за финансово отчитане със специално предназначение, която да е достъпна единствено за ангажиращата страна и практикуващия професионален счетоводител. Описанието на използваната обща рамка за финансово отчитане със специално предназначение е важно, тъй като финансовият отчет със специално предназначение може да не е подходящ за използване, различно от предвиденото използване, идентифицирано във връзка с финансовия отчет със специално предназначение.

A113. Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане, което съдържа недостатъчно прецизни квалифициращи или ограничаващи формулировки (например, „финансовият отчет съответства по същество с Международните стандарти за финансово отчитане”) не представлява адекватно описание на тази обща рамка, тъй като може да подведе потребителите на финансовия отчет.

Оповестяване на ефектите от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет (Вж: параграфи 69(б)(vi), 71)

A114. Съгласно настоящия МСАП от практикуващия професионален счетоводител се изисква да оцени дали финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието.

A115. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, може да е необходимо ръководството да включи допълнителни оповестявания във финансовия отчет, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане или, при изключително редки

обстоятелства, да се отклони от дадено изискване, съдържащо се в общата рамка, за да постигне достоверното представяне на финансовия отчет.

Съображения, когато е използвана обща рамка за съответствие

A116. Ще бъде изключително рядко практикуващият професионален счетоводител да счете финансов отчет, изготвен съгласно обща рамка за съответствие, за подвеждащ, ако, в съответствие с настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител е определил към момента на приемане на ангажимента, че тази обща рамка е приемлива.

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (Вж: параграф 70(б))

A117. Когато разглежда качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна възможна предубеденост в преценките на ръководството. Практикуващият професионален счетоводител може да достигне до заключение, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта от очевидни некоригирани неправилни отчитания, са причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания. Признаците за липса на неутралност, която би могла да окаже влияние върху оценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали финансовият отчет като цяло може да съдържа съществени неправилни отчитания включват:

- избирателното коригиране на очевидни неправилни отчитания, представени на вниманието на ръководството по време на прегледа (например, коригиране на неправилни отчитания, чиито корекции увеличават отчетената нетна печалба, без обаче да бъдат коригирани неправилни отчитания, чиито корекции биха понижили отчетената нетна печалба);
- възможна предубеденост на ръководството при изготвяне на счетоводните приблизителни оценки.

A118. Признаците за възможна предубеденост на ръководството не означават задължително, че са налице неправилни отчитания, за целите на извеждането на заключения относно разумността на отделни счетоводни приблизителни оценки. Те обаче могат да окажат влияние върху преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали финансовият отчет като цяло може да съдържа съществени неправилни отчитания.

Форма на заключението (Вж: параграф 74)

Описание на информацията, представяна от финансовия отчет

A119. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, заключението на практикуващия професионален счетоводител гласи, че на практикуващия професионален счетоводител не е станало известно нищо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, … (или не дава вярна и честна представа за …) в съответствие с [приложимата обща рамка за достоверно представяне]. В случая на много общи рамки с общо предназначение, например, от финансовия отчет се изисква да представи достоверно (или да даде вярна и честна представа за) финансовото състояние на предприятието към края на даден период, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието за този период.

„Представя достоверно, във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа”

A120. Дали в конкретна юрисдикция се използва изразът „представя достоверно, във всички съществени аспекти, “ или изразът „дава вярна и честна представа” се определя от законодателството или нормативните разпоредби, регулиращи прегледа на финансови отчети в тази юрисдикция или от общоприетата практика в юрисдикцията. Когато законодателството или нормативна разпоредба изисква използването на различна формулировка, това не засяга изискването в настоящия МСАП практикуващият професионален счетоводител да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.

Невъзможност за формиране на заключение поради наложено от ръководството ограничение в обхвата на прегледа след приемане на ангажимента (Вж: параграфи 15, 82)

A121. Практическата възможност за оттегляне от ангажимента може да зависи от етапа, на който се намира изпълнението на ангажимента, към момента, когато ръководството наложи ограничението в обхвата. В случай че практикуващият професионален счетоводител по същество е приключил прегледа, практикуващият професионален счетоводител може да реши да приключи прегледа до степента, в която това е възможно, да откаже изразяване на заключение и да обясни ограничението в обхвата в параграфа в доклада, който описва базата за отказ от изразяване на заключение.

A122. При определени обстоятелства оттегляне от ангажимента може да не е възможно, ако законодателството или нормативна разпоредба изисква практикуващият професионален счетоводител да продължи

ангажимента. Така например, случаят може да е такъв, когато практикуващият професионален счетоводител е назначен да извърши преглед на финансовия отчет на предприятие от публичния сектор. Такъв може да е и случаят в юрисдикции, в които практикуващият професионален счетоводител е назначен да извърши преглед на финансов отчет, обхващащ определен период или е назначен за определен период, като му се забранява да се оттегля преди приключване на прегледа на този финансов отчет или съответно преди края на този период. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо и да включи параграф „Други въпроси” в доклада си, за да обясни защо не е възможно да се оттегли от ангажимента.

Комуникация с регулаторни органи и собствениците на предприятието

A123. Когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е необходимо оттегляне от ангажимента поради ограничение в обхвата, може да съществува професионално, правно или регулаторно изискване практикуващият професионален счетоводител да комуникира въпроси, свързани с оттеглянето от ангажимента до регулаторни органи или собствениците на предприятието.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 86–92)

A124. Писменият доклад обхваща доклади, издадени на хартиен носител и доклади, издадени в електронен формат.

Елементи на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86)

A125. Наименованието, което посочва, че този доклад е доклад на независим практикуващ професионален счетоводител, например, „Доклад от преглед на независимия практикуващ професионален счетоводител”, потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил всички приложими етични изисквания, отнасящи се до независимостта и по този начин разграничава доклада на независимия практикуващ професионален счетоводител от докладите, издавани от други лица.

A126. Законодателството или нормативна разпоредба може да посочва до кого трябва да бъде адресиран докладът на практикуващия професионален счетоводител във въпросната юрисдикция. Докладът на практикуващия професионален счетоводител обичайно се адресира до лицата, за които е изготвен този доклад, често или до акционерите, или до лицата,

натоварени с общо управление на предприятието, чийто финансов отчет е обект на прегледа.

A127. Когато на практикуващия професионален счетоводител е известно, че финансовият отчет, който е бил обект на преглед, ще бъде включен в документ, съдържащ и друга информация, например, финансов доклад, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли възможността, в случай че формата на представяне позволява, да идентифицира номерата на страниците, на които е представен финансовият отчет, който е бил обект на преглед. Това помага на потребителите да идентифицират финансовия отчет, за който се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Отговорността на ръководството за финансовия отчет (Вж: параграф 86(г))

A128. Изискването в настоящия МСАП, че практикуващият професионален счетоводител трябва да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своите отговорности, както по отношение изготвянето на финансовия отчет, така и във връзка с ангажимента за преглед, е фундаментално за извършването на прегледа и докладването относно ангажимента. Описанието на отговорностите на ръководството в доклада на практикуващия професионален счетоводител осигурява контекст за запознаващите се с доклада на практикуващия професионален счетоводител лица относно отговорностите на ръководството във връзка с изпълнения ангажимент за преглед.

A129. Не е необходимо докладът на практикуващия професионален счетоводител специално да препраща към „ръководството”, като вместо това може да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка във въпросната юрисдикция. В някои юрисдикции подходящата препратка е към лицата, натоварени с общо управление на предприятието.

A130. Може да съществуват обстоятелства, при които е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да разшири описанието на отговорностите на ръководството, изложени в настоящия МСАП, за да отрази допълнителните отговорности, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет в контекста на дадената юрисдикция или поради вида на предприятието.

A131. В някои юрисдикции е възможно законодателството или нормативни разпоредби, предписващи отговорностите на ръководството, конкретно да препращат към отговорност за адекватността на счетоводните книги и записи или на счетоводната система. Доколкото книгите, записите и системите представляват неделима част от вътрешния контрол, настоящият МСАП не използва такива описания, нито се позовава изрично на тях.

Отговорността на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(е))

A132. Докладът на практикуващия професионален счетоводител посочва, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител се състои в изразяване на заключение относно финансовия отчет на базата на извършения преглед, за да отличи отговорността на практикуващия професионален счетоводител от отговорността на ръководството за изготвяне на финансовия отчет.

Препратка към стандарти (Вж: параграф 86(е))

A133. Препратката към стандартите, използвани от практикуващия професионален счетоводител във връзка с прегледа съобщава на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител, че прегледът е извършен в съответствие с установени стандарти.

Комуникация относно естеството на прегледа на финансови отчети (Вж: параграф 86(ж))

A134. Описанието на естеството на ангажимента за преглед в доклада на практикуващия професионален счетоводител обяснява обхвата и ограниченията на изпълнявания ангажимент по начин, който да е от полза за запознаващите се с доклада лица. С цел избягване на съмнения, това обяснения пояснява, че прегледът не представлява одит и че следователно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане и начина, по който тя би могла да окаже влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(и)(ii))

A135. Идентификацията на приложимата обща рамка за финансово отчитане в заключението на практикуващия професионален счетоводител има за цел да уведоми потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител за контекста, в който се изразява това заключение. Тя няма за цел да ограничи оценката, изисквана от параграф 30(а). Приложимата обща рамка за финансово отчитане се идентифицира с изрази като:

> „… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;” или
>
> „… в съответствие със счетоводните принципи, общоприети в юрисдикция X …”

A136. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане включва стандарти за финансово отчитане и законови и регулаторни

изисквания, тази обща рамка се идентифицира с изрази, като „… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на Закона за корпорациите в юрисдикция Х.”

Параграф относно базата за модификация, когато заключението е модифицирано (Вж: параграф 85(з)(ii))

A137. Отрицателно заключение или отказ от изразяване на заключение, отнасящо се до конкретен въпрос, описан в параграфа относно базата за модификация, не оправдава пропускането на описание на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модификация на заключението на практикуващия професионален счетоводител. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, станали известни на практикуващия професионален счетоводител, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(м))

A138. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или от личното име на индивидуалния практикуващ професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител в определени юрисдикции от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да заяви в доклада си професионална квалификация или одобрение от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към факта, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение (Вж: параграф 88)

A139. Финансовите отчети със специално предназначение може да се използват за цели, различни от тези, за които са били предвидени. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да огласяват публично своите финансови отчети със специално предназначение. С цел избягване на недоразумения, важно е практикуващият професионален счетоводител да привлече вниманието на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител към факта, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение и поради тази причина може да не е подходящ за друга цел.

Ограничение върху разпространението или използването

A140. В допълнение към привличането на вниманието на запознаващите се с доклада на практикуващия професионален счетоводител лица, което се изисква от настоящия МСАП, когато финансовият отчет е изготвен,

като е използвана обща рамка със специално предназначение, практикуващият професионален счетоводител може да счете за уместно да посочи, че докладът на практикуващия професионален счетоводител е предназначен единствено за конкретните потребители. В зависимост от законодателството и нормативните разпоредби във въпросната юрисдикция, това може да бъде постигнато чрез ограничаване на разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител. При такива обстоятелства, параграфът, съдържащ предупреждението относно използването на обща рамка със специално предназначение може да бъде разширен, така че да включи тези други въпроси, като заглавието бъде съответно изменено.

Други отговорности за докладване (Вж: параграф 91)

A141. В някои юрисдикции практикуващият професионален счетоводител може да има допълнителни отговорности да докладва по други въпроси, като тези отговорности допълват отговорността на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП. Така например, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да докладва определени въпроси, ако такива му станат известни в хода на прегледа на финансовия отчет. В друг случай, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да изпълни и докладва по конкретни допълнителни процедури или да изрази заключение относно специфични въпроси, като например, адекватността на счетоводните книги и записи. Стандартите относно ангажименти за преглед на финансови отчети в конкретната юрисдикция може да предоставят насоки относно отговорностите на практикуващия професионален счетоводител във връзка с конкретни допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

A142. В някои случаи съответният закон или нормативна разпоредба може да изисква или разрешава на практикуващия професионален счетоводител да докладва във връзка с тези други отговорности в доклада си относно финансовия отчет. В други случаи от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква или да му бъде разрешено да докладва по тези въпроси в отделен доклад.

A143. Тези други отговорности за докладване се адресират в отделен раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител, за да бъдат ясно разграничени от отговорността на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП да докладва относно финансовия отчет. Когато това е уместно, този раздел може да съдържа подзаглавие(я), описващо(и) съдържанието на параграфа(ите) относно тези други отговорности за докладване. В някои юрисдикции

допълнителните отговорности за докладване могат да бъдат адресирани в доклад, който е отделен от доклада на практикуващия професионален счетоводител, предоставян във връзка с прегледа на финансовия отчет.

Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 86(л), 92)

A144. Датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител информира потребителя на неговия доклад, че практикуващият професионален счетоводител е отчел ефекта от събития и сделки, които са му станали известни и са възникнали до тази дата.

A145. Заключението на практикуващия професионален счетоводител се предоставя относно финансовия отчет, а отговорност за финансовия отчет носи ръководството. Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни доказателства, докато практикуващият професионален счетоводител не бъде удовлетворен, че всички отчети, съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и ръководството е поело отговорността за тях.

A146. В някои юрисдикции, законодателството или нормативна разпоредба идентифицира лицата или органите (например, директорите), които носят отговорност за заключението, че всички отчети, които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и посочва конкретно необходимата процедура на одобрение. В такива случаи, преди да бъде поставена дата на доклада относно финансовия отчет, се получават доказателства за това одобрение. В други юрисдикции обаче процедурата на одобрение не е предписана от законодателството или нормативните разпоредби. В такива случаи се вземат под внимание процедурите, които предприятието следва при изготвяне и финализиране на финансовите си отчети с оглед неговите структури на ръководство и общо управление, за да бъдат идентифицирани лицата или органът с правомощия да направят заключение, че всички отчети, които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба може да идентифицира момента от процеса на докладване във връзка с финансовия отчет, в който се очаква прегледът да бъде приключен.

A147. В някои юрисдикции преди финансовият отчет да бъде публикуван се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите. В тези юрисдикции окончателното одобрение от страна на акционерите не е необходимо, за да може практикуващият

професионален счетоводител да достигне до заключение относно финансовия отчет. Датата на одобрение на финансовия отчет за целите на настоящия МСАП е по-ранната дата, на която лицата с признати правомощия решават, че всички отчети, съставляващия финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и лицата, с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност тях.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител, предписан от законодателството или нормативните разпоредби (Вж: параграфи 34–35, 86)

A148. Последователността в доклада на практикуващия професионален счетоводител, когато прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП, повишава степента на доверие в глобалния пазар, като прави по-лесно разпознаваеми тези прегледи на финансови отчети, които са извършени в съответствие със световно признати стандарти. Докладът на практикуващия професионален счетоводител може да се позовава на настоящия МСАП, когато различията между законовите и регулаторни изисквания и настоящия МСАП се отнасят единствено до структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител и, като минимум, докладът съответства на изискванията на параграф 86 от настоящия МСАП. Съответно, при такива обстоятелства се счита, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил изискванията на настоящия МСАП дори когато структурата или формулировките, използвани в доклада на практикуващия професионален счетоводител са определени от законови или регулаторни изисквания за докладване. Когато конкретните изисквания в дадена юрисдикция не влизат в противоречие с настоящия МСАП, възприемането на структурата и формулировките, използвани в него помага на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител за по-лесното разпознаване на този доклад като доклад от преглед на финансов отчет, извършен в съответствие с настоящия МСАП. Обстоятелствата, при които законодателството или нормативни разпоредби предписват структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител с изрази, които са значително различаващи се от изискванията на настоящия МСАП, са адресирани в изискванията на настоящия МСАП, отнасящи се до приемането на ангажименти за преглед и продължаване на взаимоотношения с клиенти.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител за прегледи, извършени в съответствие както с приложимите стандарти на конкретна юрисдикция, така и с настоящия МСАП (Вж: параграф 86(е))

A149. Когато, в допълнение към спазването на изискванията на настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител съблюдава също и приложимите национални стандарти, докладът може да посочва, че прегледът е извършен в съответствие както с настоящия МСАП, така и с приложимите национални стандарти по отношение на ангажименти за преглед на финансови отчети. Позоваването обаче едновременно на настоящия МСАП и на приложимите национални стандарти не е уместно, ако е налице противоречие между изискванията на настоящия МСАП и тези, съдържащи се в приложимите национални стандарти, което би накарало практикуващия професионален счетоводител да формира различно заключение или да не включва параграф за обръщане на внимание, какъвто при конкретните обстоятелства би се изисквал от настоящия МСАП. В такъв случай докладът на практикуващия професионален счетоводител се позовава единствено на приложимите стандарти (или настоящия МСАП, или приложимите национални стандарти), в съответствие с които е бил изготвен докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Примерни доклади от прегледи (Вж: параграф 86)

A150. Приложение 2 към настоящия МСАП съдържа примери за доклади на практикуващия професионален счетоводител от прегледи на финансови отчети, включващи в себе си изискванията по отношение на докладването, изложени в настоящия МСАП.

Документация

Своевременност на документацията за ангажимента (Вж: параграф 93)

A151. МСКК 1 изисква фирмата да установи срокове, които отразяват необходимостта от своевременното приключване на окомплектоването на окончателното досие по ангажимента.

Приложение 1

(Вж: параграф А56)

Примерно писмо за ангажимент за преглед на исторически финансов отчет

По-долу е представен пример на писмо за ангажимент за преглед на финансов отчет с общо предназначение (изготвен в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)), който илюстрира приложимите изисквания и насоки, съдържащи се в настоящия МСАП. Писмото не е със задължителен характер и има за цел да служи единствено като ориентир, който би могъл да бъде използван заедно със съображенията, очертани в настоящия МСАП. Ще бъде необходимо то да се изменя съобразно конкретните изисквания и обстоятелства. Писмото е съставено така, че да се отнася до прегледа на финансов отчет за един отчетен период и ще се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се прегледи. Може да е целесъобразно да се потърси юридически съвет дали дадено предложение за писмо е подходящо.

***

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, на компания ABC:[14]

[*Цел и обхват на прегледа*]

Вие[15] поискахте да извършим преглед на финансовия отчет с общо предназначение на компания ABC, 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 обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. С настоящото писмо имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме този ангажимент за преглед и да изложим разбирането си за него.

---

[14] Адресатът и компетентните инстанции, към които е насочено писмото ще бъдат тези, които са подходящи при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента, включително съответната юрисдикция. Важно е писмото да бъде отправено до подходящите лица—вж. параграф 36 от настоящия МСАП.

[15] В настоящото писмо препратките към „Вие”, „ние” „нас”, „ръководството”, „лицата, натоварени с общо управление” и “практикуващия професионален счетоводител” могат да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

Нашият преглед ще бъде извършен с цел изразяване на заключението ни относно финансовия отчет. Заключението ни, ако не е модифицирано, ще бъде в следната форма: „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (*или не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към [дата] и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)”.

[*Отговорностите на практикуващия професионален счетоводител*]

Ние ще извършим нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. МСАП 2400 (преработен) изисква също така ние да спазваме приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Ние ще изпълним процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието, и в прилагането на аналитични процедури, като ще оценим получените доказателства. Ние ще изпълним също така допълнителни процедури, в случай че ни станат известни въпроси, които да ни накарат да считаме, че е възможно финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания. Тези процедури се изпълняват с цел да ни предоставят възможност да изразим нашето заключение относно финансовия отчет в съответствие с МСАП 2400 (преработен). Избраните процедури ще зависят от това, което счетем за необходимо, използвайки нашата професионална преценка, въз основа на нашето разбиране относно компанията ABC и средата, в която тя функционира, както и нашето разбиране относно МСФО и прилагането им в контекста на отрасъла.

Прегледът не представлява одит на финансовия отчет и следователно:

(a) Налице е относително по-висок риск, отколкото би имало при одит, че съществени неправилни отчитания, съществуващи във финансовия отчет, обект на преглед, може да не бъдат разкрити при прегледа, независимо че този преглед е правилно извършен в съответствие с МСАП 2400 (преработен).

(б) При изразяване на нашето заключение от прегледа на финансовия отчет нашият доклад върху финансовия отчет изрично ще откаже изразяването на каквото и да е одиторско мнение относно финансовия отчет.

[*Отговорностите на ръководството и идентифициране на приложимата обща рамка за финансово отчитане (за целите на настоящия пример, се допуска, че практикуващият професионален счетоводител не е определил, че закон или нормативна разпоредба предписва тези отговорности по подходящ начин; поради тази причина са използвани описанията, съдържащи се в параграф 30(б) от настоящия МСАП).*]

Нашият преглед ще бъде извършен на базата на това, че [ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление][16] потвърждават и разбират, че носят отговорност:

(а) за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с МСФО;[17]

(б) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(в) да ни предоставят:

(i) достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

(ii) допълнителната информация, която бихме могли да изискаме от ръководството за целите на настоящия преглед; и

(iii) неограничен достъп до лицата в рамките на компания ABC, от които счетем за необходимо да получим доказателства.

Като част от нашия преглед, ние ще изискаме от [ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, направени пред нас във връзка с прегледа.

Очакваме пълно съдействие от Вашия персонал по време на извършвания от нас преглед.

---

16 Използвайте терминология, подходяща за конкретните обстоятелства.

17 Или ако е уместно, „за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с МСФО”

[*Друга информация, имаща отношение към въпроса*]

[*Добавете друга информация, например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай*]

[*Издаване на доклад*]

[*Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на доклада на практикуващия професионален счетоводител*]

Може да е необходимо формата и съдържанието на нашия доклад да бъдат изменени в светлината на нашите констатации, получени в резултат на прегледа.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо, като потвърждение и съгласие с договореностите във връзка с нашия преглед на финансовия отчет, включително и нашите отговорности.

XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на компания ABC от

(подпис)

.....

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

(Вж: параграф А150)

Примерни доклади на практикуващия професионален счетоводител

Доклади от преглед на финансови отчети с общо предназначение

Примерни доклади от преглед с немодифицирани заключения

- Пример 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители (например, Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия).

Примерни доклади от преглед с модифицирани заключения

- Пример 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ квалифицирано заключение, поради очевидно съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Финансов отчет, изготвен съобразно обща рамка за съответствие, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители. (Финансов отчет, изготвен, като се използва обща рамка за съответствие)
- Пример 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ квалифицирано заключение, поради невъзможност на практикуващия професионален счетоводител да получи достатъчни и уместни доказателства. (Финансов отчет, изготвен, като се използва обща рамка за достоверно представяне - МСФО)
- Пример 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ отрицателно заключение, поради съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. (Финансов отчет, изготвен, като се използва обща рамка за достоверно представяне - МСФО)
- Пример 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ отказ от изразяване на заключение, поради невъзможност на практикуващия професионален счетоводител да получи достатъчни и уместни доказателства относно множество елементи на финансовия отчет, което е довело до невъзможност прегледът да бъде приключен. (Финансов отчет, изготвен, като се използва обща рамка за достоверно представяне - МСФО)

Доклади от преглед на финансови отчети със специално предназначение

- Пример 6: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно финансов отчет, изготвен в съответствие с клаузите на договор, отнасящи се до финансовото отчитане (за целите на настоящия пример – обща рамка за съответствие).
- Пример 7: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно отделен компонент на финансов отчет, изготвен в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания (за целите на настоящия пример – обща рамка за достоверно представяне).

<u>Пример 1</u>

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети.**
- **Финансовият отчет е изготвен с общо предназначение от ръководството на предприятието в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **В допълнение към прегледа на финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител има и други отговорности за докладване съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно финансовия отчет[18]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, 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, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[19] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия[20] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

---

[18] Подзаглавието „Доклад относно финансовия отчет” не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания” не е приложимо.

[19] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[20] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия и за такъв...”

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

<u>Пример 2</u>

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети, изискван от законодателството или нормативна разпоредба.**
- **Финансовият отчет е изготвен с общо предназначение от ръководството на предприятието в съответствие с Общата рамка за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X (т.е. обща рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или нормативна разпоредба, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители, като това не е обща рамка за достоверно представяне).**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **На базата на прегледа, материалните запаси съдържат съществено неправилно отчитане. Това неправилно отчитане е съществено, но не и всеобхватно, по отношение на финансовия отчет.**
- **В допълнение към прегледа на финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител има и други отговорности за докладване съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно финансовия отчет [21]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, 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, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[22] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето на този финансов отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на

[21] Подзаглавието „Доклад относно финансовия отчет” не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания” не е приложимо.

[22] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за квалифицирано заключение

Материалните запаси на компанията са отчетени в отчета за финансовото състояние със стойност ххх. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената им на придобиване и нетната им реализируема стойност, а ги е отчело само по цената им на придобиване, което представлява отклонение от изискванията на Общата рамка за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X. Счетоводните регистри на компанията сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената им на придобиване и нетната им реализируема стойност, би била необходима сума в размер на ххх за намаляване стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с ххх, а данъците върху дохода, нетният доход и капиталът на собствениците биха били намалени съответно с ххх, ххх и ххх.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет на компания ABC не е изготвен, във всички съществени аспекти, в

съответствие с Общата рамка за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 3

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с [обща рамка за финансово отчитане, разработена с цел да постигне достоверно представяне, различна от Международните стандарти за финансово отчитане].**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно инвестиция в чуждестранна компания, в която предприятието има участие. Евентуалният ефект от невъзможността да се получат достатъчни и уместни доказателства се счита за съществен, но не и всеобхватен, по отношение на финансовия отчет.**
- **Практикуващият професионален счетоводител няма други отговорности за докладване съгласно местното законодателство в допълнение към прегледа на консолидирания финансово отчет.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, 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, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[23] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с [наименование на приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на общата рамка за финансово отчитане, когато използваната обща рамка за финансово отчитане не са Международните стандарти за финансово отчитане][24] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството

ПРЕГЛЕД

[23] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[24] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с

определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за квалифицирано заключение

Инвестицията на компания ABC в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., а делът на ABC в нетния доход на XYZ в размер xxx е включен в приходите на ABC за годината, завършила на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достъп до съответната финансова информация на XYZ, отнасяща се до балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC в нетния доход на XYZ за годината. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да изпълним процедурите, които считахме за необходими.

[наименование на приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на общата рамка за финансово отчитане, когато използваната обща рамка за финансово отчитане не са Международните стандарти за финансово отчитане], и за такава...”.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в параграфа „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *не дава вярна и честна представа за)* финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с [наименование на приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на общата рамка за финансово отчитане, когато общата рамка за финансово отчитане не са Международните стандарти за финансово отчитане].

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

<u>Пример 4</u>

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на консолидиран финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието майка в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Счита се, че това съществено неправилно отчитане е всеобхватно по отношение на финансовия отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху финансовия отчет не е определен поради практическа невъзможност за това.**
- **Практикуващият професионален счетоводител няма други отговорности за докладване съгласно местното законодателство в допълнение към прегледа на консолидирания финансово отчет.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно консолидирания финансов отчет [25]

Ние извършихме преглед на приложения консолидиран финансов отчет на компания ABC, състоящ се от консолидиран отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидиран отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[26] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане[27] и за такава система на вътрешен контрол,

---

[25] Подзаглавието „Доклад относно консолидирания финансов отчет” не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания” не е приложимо.

[26] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[27] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”

каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения консолидиран финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че консолидираният финансов отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на консолидирани финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

База за отрицателно заключение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, компанията не е консолидирала финансовия отчет на дъщерно предприятие XYZ, което е придобила през 20X1 г., тъй като не е била все още в състояние да потвърди справедливите стойности на някои от съществените активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради тази причина, инвестицията е отчетена счетоводно на базата на цена на придобиване. Съгласно Международните стандарти за финансово отчитане, дъщерното предприятие трябваше да бъде консолидирано, тъй като е контролирано от компанията. Ако XYZ беше консолидирано, много елементи в приложения финансов отчет щяха да бъдат засегнати в съществена степен.

Отрицателно заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса, разгледан в параграфа „База за отрицателно заключение”, консолидираният финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компания ABC

и нейните дъщерни предприятия към 31 декември 20X1 г. и (*за*) техните финансови резултати от дейността и паричните им потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 5

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства относно множество елементи на финансовия отчет и практикуващият професионален счетоводител счита, че ефектът е съществен и всеобхватен по отношение на финансовия отчет. По-конкретно, практикуващият професионален счетоводител не е бил в състояние да получи доказателства относно физическите наличности на материални запаси и вземанията на предприятието.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние бяхме ангажирани да извършим преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, 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, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[28] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане[29] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

ПРЕГЛЕД

[28] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[29] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Поради въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение”, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства като база за изразяване на заключение относно финансовия отчет.

База за отказ от изразяване на заключение

Ръководството не е извършило инвентаризация на наличните материални запаси към края на годината. Ние не бяхме в състояние да изпълним процедурите, които считахме за необходими, по отношение на количествата материални запаси, държани към 31 декември 20X1 г., които са отчетени със стойност xxx в отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г.

Освен това, въвеждането през септември 20X1 г. на нова компютъризирана система за вземанията е довело до многобройни грешки във вземанията и материалните запаси. Към датата на нашия доклад, ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. В резултат на тези факти, ние не бяхме в състояние да решим дали би могло да се установи, че са необходими корекции по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставящи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отказ от изразяване на заключение

Поради значимостта на въпросите, описани в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение”, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства, за да формираме заключение относно приложения финансов отчет. Поради тази причина, ние не изразяваме заключение относно финансовия отчет.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 6

Обстоятелствата са следните:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с клаузите на договор, отнасящи се до финансовото отчитане (т.е. обща рамка със специално предназначение), с цел изпълнение на разпоредбите на договора. Ръководството не разполага с избор на обща рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е обща рамка за съответствие.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител са ограничени.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, състоящ се от баланса към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. Финансовият отчет е изготвен от ръководството на компания ABC въз основа на клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z от договора с дата 1 януари 20X1 г. между компания ABC и компания DEF („Договора”).

Отговорност на ръководството[30] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на този финансов отчет в съответствие с клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z от договора и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен)

ПРЕГЛЕД

[30] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z на договора.

Счетоводна база и ограничение относно разпространението и използването

Без да модифицираме заключението си, обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва счетоводната база. Финансовият отчет е изготвен с цел да помогне на компания ABC да изпълни клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане на посочения по-горе договор. В резултат на това е възможно финансовият отчет да не е подходящ за друга цел. Нашият доклад е предназначен единствено за компания ABC и компания DEF и не следва да бъде разпространяван или използван от лица, различни от компания ABC и компания DEF.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 7

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на отчет за паричните постъпления и плащания.**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания с цел да се отговори на полученото от кредитор искане за предоставяне на информация за паричните потоци. Счетоводната база, използвана за изготвянето на финансовия отчет, е договорена между предприятието и кредитора.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е обща рамка за достоверно представяне, разработена с цел удовлетворяване нуждите от финансова информация на конкретни потребители.**
- **Практикуващият професионален счетоводител е определил, че е подходящо да използва в заключението си израза „представя достоверно, във всички съществени аспекти".**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител не са ограничени.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения отчет за паричните постъпления и плащания на компания АВС за годината, завършила на 31 декември 20Х1 г. и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация (наричани общо „финансов отчет"). Финансовият отчет е изготвен от ръководството на компания АВС, като е използвана счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение Х.

Отговорност на ръководството[31] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение Х и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени

[31] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *не дава вярна и честна представа за)* паричните постъпления и плащания на компания ABC за годината, завършила на 31 декември 20X1 г., в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение X.

Счетоводна база

Без да модифицираме заключението си, обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва счетоводната база. Финансовият отчет е изготвен с цел да предостави информация на кредитор XYZ. В резултат на това е възможно финансовият отчет да не е подходящ за друга цел.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД 2410

ПРЕГЛЕД НА МЕЖДИННА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ИЗВЪРШЕН ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

(В сила за прегледи на междинна финансова информация за периоди, започващи на или след 15 декември 2006.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	1-3
Общи принципи за преглед на междинна финансова информация	4-6
Цел на ангажимент за преглед на междинна финансова информация	7-9
Договаряне на условията на ангажимента	10-11
Процедури за преглед на междинна финансова информация	12-29
Оценяване на неправилни отчитания	30-33
Изявления на ръководството	34-35
Отговорност на одитора относно придружаващата информация	36-37
Комуникация	38-42
Изготвяне на доклад относно естеството, степента и резултатите от прегледа на междинната финансова информация	43-63
Документация	64
Дата на влизане в сила	65

Приложение 1: Пример на Писмо за поемане на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

Приложение 2: Аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато изпълнява преглед на междинна финансова информация

Приложение 3: Пример на Представително писмо на ръководството

Приложение 4: Примери на доклади за преглед на междинна финансова информация

Приложение 5: Примери на доклади за извършен преглед с квалифицирано заключение за отклонение от приложимата обща рамка за финансова отчетност

Приложение 6: Примери на доклади за извършен преглед с квалифицирано заключение за ограничение в обхвата, неналожено от ръководството

Приложение 7: Примери на доклади за преглед с отрицателно заключение за отклонение от приложимата обща рамка за финансова отчетност

Международният стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2410, “Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието”, следва да бъде разглеждан в контекста на *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

1. Целта на настоящия Международен стандарт за ангажимент за преглед (МСАП) е да установи стандарти и да предостави насоки относно професионалните отговорности на одитора при поемането на ангажимент за преглед на междинна финансова информация на клиент за одит и относно формата и съдържанието на доклада. Терминът "одитор" се използва в настоящия МСАП не защото одиторът изпълнява одиторска функция, а защото обхватът на този МСАП е ограничен до преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на финансовия отчет на предприятието.

2. За целите на настоящия МСАП, междинна финансова информация е финансова информация, която е изготвена и представена в съответствие с приложимата обща рамка за финансова отчетност[1] и обхваща или пълен, или съкратен финансов отчет за период, който е по-къс от финансовата година на предприятието.

3. **Одиторът, който е ангажиран да извърши преглед на междинна финансова информация извършва прегледа в съответствие с настоящия МСАП.** Като извършва одита на годишния финансов отчет, одиторът придобива знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол. Когато одиторът е ангажиран да направи преглед междинната финансова информация, тези знания и разбиране се актуализират посредством проучващи запитвания, направени в хода на прегледа. Те помагат на одитора за фокусиране на запитванията, които трябва да бъдат направени, както и на приложимите аналитични и други процедури по прегледа. Практикуващ професионален счетоводител , който е ангажиран да извърши преглед на междинна финансова информация и който не е одитор на предприятието, извършва прегледа в съответствие с МСАП 2400 (преработен) "Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети". Тъй като практикуващияг професионален счетоводител обикновено няма същите знания за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, каквито има одиторът на предприятието, практикуващият професионален счетоводител е необходимо да извърши различни проучващи запитвания и процедури, за да постигне целите на прегледа.

3а. Настоящият МСАП е ориентиран към преглед на междинна финансова информация от страна на одитора на предприятието. Той трябва да бъде прилаган обаче, адаптиран съобразно конкретните обстоятелства, когато одиторът на предприятието изпълнява ангажимент за преглед на

[1] Например, Международни стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти.

историческа финансова информация, различна от междинна финансова информация на клиент за одит.*

Общи принципи за преглед на междинна финансова информация

4. **Одиторът спазва изискванията за етика, които имат отношение към одита на годишния финансов отчет на предприятието.** Тези изисквания за етика ръководят професионалните отговорности на одитора в следните области: независимост, почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност, професионално поведение и методологически стандарти.

5. **Одиторът изпълнява процедурите за контрол на качеството, които са приложими към индивидуалния ангажимент.** Елементите на контрола на качеството, които са подходящи за индивидуален ангажимент, включват отговорности на водещия ангажимента за качественото му изпълнение, изисквания за етика, приемане и продължаване на отношенията с клиента и специфични ангажименти, назначаване на екипи по ангажимента, изпълнение на ангажимента и текущо наблюдение.

6. **Одиторът планира и осъществява прегледа с отношение на професионален скептицизъм, като си дава сметка, че може да съществуват обстоятелства, които да са причина междинната финансова информация да изисква съществени корекции, за да бъде изготвена във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.** Професионален скептицизъм означава, че одиторът осъществява критично оценяване, като поставя под въпрос валидността на получените доказателства и остава с повишено внимание за наличие на доказателства, които противоречат или поставят под съмнение надеждността на документите или изявленията на ръководството на предприятието.

Цел на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

7. Целта на ангажимента за преглед на междинна финансова информация е да позволи на одитора да направи заключение, въз основа на прегледа, че нищо не му е станало известно, което да му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност. Одиторът отправя проучващи запитвания и извършва аналитични и други процедури по прегледа, с цел да намали до умерено

---

* Параграф 3а и бележка под черта 4 бяха добавени към настоящия МСАП през декември 2007 г.,, за да пояснят прилагането на стандарта.

ниво риска от изразяване на неподходящо заключение, когато междинната финансова информация съдържа съществени неправилни отчитания.

8. Целта на прегледа на междинната финансова информация се различава значително от тази на одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Прегледът на междинната финансова информация не осигурява база за изразяване на мнение дали финансовата информация дава вярна и честна представа, или е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

9. Прегледът, за разлика от одита, не е предназначен да бъде осигурена разумна степен на сигурност, че междинната финансова информация не съдържа съществени неправилни отчитания. Прегледът се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси и до прилагане на аналитични и други процедури по прегледа. Прегледът може да установи съществено важни въпроси, които засягат междинната финансова информация, но той не осигурява всички доказателства, които биха били необходими при един одит.

Договаряне на условията на ангажимента

10. **Одиторът и клиентът следва да постигнат съгласие относно условията на ангажимента**.

11. Договорените условия на ангажимента обикновено се записват в Писмо за поемане на ангажимент. Подобен начин на комуникация спомага да бъдат избегнати недоразумения относно същността на ангажимента, а по-конкретно относно целта и обхвата на прегледа, отговорностите на ръководството, степента на отговорностите на одитора, получената степен на сигурност и същността и формата на доклада. Писмото обикновено включва следните въпроси:

- Цел на прегледа на междинна финансова информация.
- Обхват на прегледа.
- Отговорност на ръководството за междинната финансова информация.
- Отговорност на ръководството за установяване и поддържане на ефективен вътрешен контрол, уместен по отношение на изготвянето на междинна финансова информация.
- Отговорност на ръководството да предостави всички финансови документи и свързана с тях информация на разположение на одитора.

- Съгласие на ръководството да осигури на одитора писмени изявления в потвърждение на изявленията, направени устно по време на прегледа, както и изявления, които се подразбират в документацията на предприятието.
- Очакваната форма и съдържание на доклада, който следва да бъде издаден, като се включва адресатът на доклада.
- Съгласие на ръководството, че когато някой документ, съдържащ междинна финансова информация, указва че междинната финансова информация е била прегледана от одитора на предприятието, докладът за прегледа също ще бъде включен в документа.

Примерно писмо за поемане на ангажимент е изложено в Приложение 1 към настоящия МСАП. Условията на ангажимента за преглед на междинна финансова информация може също да бъдат комбинирани с условията на ангажимента за одит на годишния финансов отчет.

Процедури за преглед на междинна финансова информация

Разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол

12. **Одиторът трябва да има знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето както на годишната, така и на междинната финансова информация, достатъчни за планирането и провеждането на ангажимента така, че да може:**

    (a) **да идентифицира видовете потенциални съществени неправилни отчитания и да прецени вероятността за тяхното възникване.**

    (b) **да направи подбор на проучващите запитвания, аналитичните и други процедури по прегледа, които ще осигурят на одитора основата за докладване дали нещо му е станало известно, което да му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

13. Съгласно изискванията в МОС 315 (преработен), “Разбиране за предприятието и неговата среда и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания ”, одиторът, който е одитирал финансовите отчети на предприятието за един или повече годишни периоди, е придобил разбиране за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето на годишната финансова информация, което да е било достатъчно за изпълнението на одита. При планиране на преглед на междинна финансова информация,

одиторът обновява своето разбиране за предприятието. Одиторът също придобива достатъчно разбиране за вътрешния контрол, който има отношение към изготвянето на междинната финансова информация, тъй като той може да се различава от вътрешния контрол, който се отнася към годишната финансова информация.

14. Одиторът използва разбирането за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, за да определи проучващите запитвания, които следва да бъдат отправени и аналитичните и други процедури по прегледа, които трябва да бъдат приложени, и да определи съответни събития, сделки и операции или твърдения, по отношение на които могат да бъдат отправени проучващи запитвания или приложени аналитичните или другите процедури за преглед.

15. Процедурите, извършени от одитора за актуализиране на разбирането му за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, обикновено включват следното:

- прочит на документацията, до необходимата степен, на одита от предходната година и на прегледи на предходни междинни периоди от текущата година и на съответните междинни периоди от предходната година, за да бъде възможно одиторът да установи въпросите, които биха могли да засегнат междинната финансова информация от текущия период.

- разглеждане на значителните рискове, включително риска от незачитане на контролите от страна на ръководството, които са били идентифицирани по време на одита на финансовия отчет за предходната година.

- прочит на най-актуалната годишна и сравнителна междинна информация за предходен период.

- разглеждане на съществеността по отношение на приложимата рамка за финансова отчетност, тъй като тя има връзка към междинната финансова информация с цел подпомагане при определяне същността и степента на процедурите, които да бъдат извършени, и оценяване на ефекта от неправилни отчитания.

- разглеждане същността на всяко коригирано съществено неправилно отчитане и на всяко установено некоригирано несъществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходната година.

- разглеждане на съществените въпроси, свързани със счетоводството и финансовата отчетност, които биха могли да бъдат с продължаваща значимост за по-дълъг период от време, такива като съществени слабости във вътрешния контрол.

- разглеждане на резултатите от някои одиторски процедури, извършени по отношение на финансовия отчет за текущата година.
- разглеждане на резултатите от всеки вътрешен одит и последващите действия, предприети от ръководството.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за резултатите от оценката от страна на ръководството на риска, че междинната финансова информация може да съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за ефекта от промените в дейността на предприятието.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството относно съществените промени във вътрешния контрол и потенциалния ефект от такива промени върху изготвянето на междинна финансова информация.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за процеса, чрез който междинната финансова информация е била изготвена и за надеждността на изходните счетоводни данни в регистрите, с които междинната финансова информация е била съгласувана.

16. Одиторът определя същността на процедурите за преглед, ако има такива, които следва да бъдат изпълнени за компоненти и, където е приложимо, предоставя информация за тези въпроси на другите одитори, ангажирани с прегледа. Факторите, които следва да бъдат разгледани, включват съществеността и риска от неправилни отчитания в междинната финансова информация на компоненти, както и разбирането на одитора за степента, до която вътрешният контрол върху изготвянето на такава информация е централизиран или децентрализиран.

17. **За да планира и проведе преглед на междинна финансова информация, наскоро назначен одитор, който все още не е изпълнявал одит на годишния финансов отчет в съответствие с МОС, следва да придобие знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето както на годишната, така и на междинната финансова информация.**

18. Това разбиране дава възможност на одитора да насочи направените проучващи запитвания и приложените аналитични и други процедури за преглед върху извършването на прегледа на междинна финансова информация в съответствие с настоящия МСАП. Като част от придобиването на това разбиране, одиторът обикновено отправя проучващи запитвания към предишния одитор и където е изпълнимо, прави преглед на документацията на предишния одитор за предходния

годишен одит и за други предходни междинни периоди от текущата година, които са били обект на преглед от предишния одитор. Извършвайки това, одиторът разглежда естеството на всички коригирани неправилни отчитания, както и на некоригирани неправилни отчитания, събрани от предишния одитор, значимите рискове, включително риска от незачитане на контролите от ръководството, и важни въпроси, свързани със счетоводството и отчетността, които биха могли да имат продължаваща по-дълго време значимост, такива като съществени слабости във вътрешния контрол.

Проучващи запитвания, аналитични и други процедури за преглед

19. **Одиторът отправя проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси и изпълнява аналитичните и други процедури за преглед, за да може одиторът да направи заключение въз основа на изпълнените процедури дали му е станало известно нещо, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

20. Прегледът обикновено не изисква изпълнение на тестове на данните в счетоводните регистри чрез проверка, наблюдение или потвърждение. Процедурите за изпълнение на преглед на междинна финансова информация обикновено са сведени по-скоро до отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, и прилагане на аналитични и други процедури за преглед, преди всичко за потвърждаване на получената информация, касаеща съществените счетоводни въпроси, имащи отношение към междинната финансова информация. Разбирането на одитора за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, резултатите от оценките на рисковете, свързани с предходния одит и преценката на одитора за съществеността, доколкото това касае междинната финансова информация, оказва влияние върху естеството и обхвата на отправените проучващи запитвания, и на приложените аналитични и други процедури за преглед.

21. Одиторът обикновено изпълнява следните процедури:

- Прочит на протоколите от събранията на акционерите, на онези, които са натоварени с общо ръководство и на други съответни комитети (органи за управление – бел.ред.), за да се идентифицират въпроси, които биха могли да повлияят междинната финансова информация. Отправяне на проучващи запитвания относно въпроси, които са били обсъждани на събрания, за които няма налични протоколи, но които биха могли да повлияят междинната финансова информация.

- Разглеждане на ефекта, ако има такъв, от въпроси предизвикващи модифициране на одиторския доклад или на доклада за преглед, счетоводни корекции или некоригирани неправилни отчитания по време на предишния одит или предишни прегледи.
- Осъществяване на комуникация, когато това е уместно, с други одитори, които извършват преглед на междинна финансова информация на основните компоненти на отчитащото се предприятие.
- Отправяне на проучващи запитвания към членовете на ръководството, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и към други лица, ако това е уместно, относно следното:
    - дали междинната финансова информация е била изготвена и представена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.
    - дали са направени някакви промени в счетоводните принципи или в методите за тяхното прилагане.
    - дали някои нови сделки са предизвикали необходимостта от прилагане на нов счетоводен принцип.
    - дали междинната финансова информация съдържа известни неправилни отчитания, които не са били коригирани.
    - необичайни или сложни ситуации, които може да са оказали влияние върху междинната финансова информация, такива като бизнес комбинации или продажба на сектор от бизнеса.
    - важни предположения, които имат връзка с измерването на справедливата стойност или оповестяванията, и намеренията и способността на ръководството да провежда специфични курсове на действие от страна на предприятието.
    - дали сделките със свързани лица са били правилно отчетени и оповестени в междинната финансова информация.
    - значителни промени в твърдо поетите ангажименти и договорните задължения.
    - значителни промени в условните задължения, включително съдебни спорове или искове.
    - спазване на договори за заеми.
    - ситуации, относно които са възникнали въпроси в процеса на прилагане на процедурите за преглед.

- значими сделки, възникнали през последните няколко дни от междинния период или през първите няколко дни от следващия междинен период.
- дали е известно за някаква измама или съмнение за измама, които засягат предприятието, в които са въвлечени:
  - ръководството;
  - служители, които имат важни роли във вътрешния контрол; или
  - други лица, когато измамата би могла да окаже съществен ефект върху междинната финансова информация.
- дали е известно за обвинения в измама или съмнения за измама, които оказват влияние на междинната финансова информация, съобщени от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други.
- дали е известно за действително или вероятно неспазване на законите и разпоредбите, което би имало съществен ефект върху междинната финансова информация.

- Прилагане на аналитични процедури към междинната финансова информация, предназначени да идентифицират взаимоотношения и отделни обекти, които се явяват необичайни, и които биха могли да отразят съществено неправилно отчитане в междинната финансова информация. Аналитичните процедури могат да включват анализи на коефициенти и съотношения и статистически методи, като анализ на тенденциите или регресионен анализ, и те може да бъдат извършвани ръчно или с помощта на компютърно-подпомогнати техники. Приложение 2 към настоящия МСАП съдържа примери за аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация.
- Прочит на междинната финансова информация и преценяване дали нещо е станало известно на одитора, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

22. Одиторът може да изпълни много от процедурите за преглед преди или едновременно с изготвянето на междинната финансова информация на предприятието. Например, може да бъде практически разумно и възможно актуализирането на разбирането за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол и прочитът на приложими протоколи да започнат преди края на междинния период.

Изпълняването на някои от процедурите за преглед по-рано през междинния период също позволява по-рано да бъдат идентифицирани и разгледани значими счетоводни въпроси, които оказват влияние върху междинната финансова информация.

23. Одиторът, извършващ прегледа на междинната финансова информация се ангажира също да извърши одита на годишния финансов отчет на предприятието. За удобство и ефикасност, одиторът може да реши да извърши определени одиторски процедури едновременно с прегледа на междинната финансова информация. Например, информацията получена при прочита на протоколите от събранията на съвета на директорите във връзка с прегледа на междинната финансова информация може също така да бъде използвана при годишния одит. Одиторът може също да реши да извърши, по време на междинния преглед, одиторски процедури, които би било необходимо да бъдат извършени за целите на одита на годишния финансов отчет, например, извършване на одиторски процедури относно важни или необичайни сделки, възникнали по време на периода, такива като бизнес комбинации, преструктуриране или важни сделки и операции свързани с отчитане на приходи.

24. Прегледът на междинна финансова информация обикновено не изисква потвърждение на запитванията за съдебни дела или искове. Затова, обикновено не е необходимо да се изпраща писмо, съдържащо проучващо запитване до адвоката на предприятието Въпреки това, директната комуникация с адвоката на предприятието относно съдебни дела и искове би била уместна, ако даден въпрос стане известен на одитора и му даде основание на постави под съмнение дали междинната финансова информация е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, и одиторът счита, че адвокатът на предприятието би могъл да има съответната информация.

25. **Одиторът следва да получи доказателства, че междинната финансова информация съответства на или е съгласувана с данните от основните счетоводни регистри**. Одиторът може да получи доказателства, че междинната финансова информация съответства на или е съгласувана с данните от основните счетоводни регистри като проследи междинната финансова информация до данните от:

    (a) счетоводни регистри, като главна книга или консолидационна справка, която съответства или е съгласувана със счетоводните регистри.

    (b) други поддържащи данни от регистрите на предприятието, ако това е необходимо.

26. **Одиторът следва да отправи проучващо запитване дали ръководството е идентифицирало всички събития към датата на**

доклада за преглед, които биха могли да изискват корекция или оповестяване в междинната финансова информация. Не е необходимо одиторът да извършва други процедури, за да идентифицира събития, възникващи след датата на доклада за преглед.

27. **Одиторът следва да отправя проучващи запитвания дали ръководството е променило своята оценка за способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие. Когато, в резултат на това проучващо запитване или други процедури за преглед, одиторът разбере за събития или условия, които биха хвърлили значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, одиторът би трябвало:**

    (a) **да отправи проучващо запитване към ръководството относно плановете за бъдещи действия, съставени въз основа на оценката му за действащо предприятие, изпълнимостта на тези планове, и дали ръководството е убедено, че резултатът от тези планове ще подобри ситуацията;**

    (b) **да разгледа адекватността на оповестяванията за такива въпроси в междинната финансова информация.**

28. Събития или условия, които биха могли да хвърлят значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, може да са съществували към датата на годишния финансов отчет, или може да бъдат идентифицирани в резултат на проучващи запитвания към ръководствотоили в хода на извършването на други процедури за преглед. Когато такива събития или условия му станат известни, одиторът отправя проучващо запитване към ръководството за плановете му за бъдещи действия, като например плановете за разпореждане с активи, привличане на средства или реструктуриране на дълг, намаляване или отлагане на разходи, или увеличаване на капитала. Одиторът също така отправя запитване за осъществимостта на плановете на ръководството и дали ръководството е убедено, че резултатите от тези планове ще подобрят ситуацията. Въпреки това, обикновено не е необходимо одиторът да потвърждава осъществимостта на плановете на ръководството и дали резултатите от тези планове ще подобрят ситуацията.

29. **Когато до знанието на одитора достигне информация, която води одитора към повдигане на въпроса дали следва да бъде направена съществена корекция при изготвянето на междинната финансова информация, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът отправя допълнителни проучващи запитвания или извършва други процедури, за да може да изрази заключението си в доклада за**

прегледа. Например, ако одиторските процедури за преглед водят към поставяне под съмнение дали дадена важна продажна сделка е осчетоводена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът извършва допълнителни процедури, достатъчни за намиране отговор на въпросите му, като процедурите са обсъждане условията на сделката с главните специалисти от маркетинговия и счетоводния отдел, или прочитане на договора за продажба.

Оценяване на неправилни отчитания

30. **Одиторът следва да прецени, индивидуално и като обща сума, дали некоригираните неправилни отчитания, които са стигнали до неговото знание, са от съществено значение за междинната финансова информация.**

31. Прегледът на междинната финансова информация, за разлика от ангажимента за одит, не е конструиран така, че да се придобие разумна степен на сигурност, че междинната финансова информация не съдържа съществени неправилни отчитания. Независимо от това, неправилните отчитания, които достигнат до знанието на одитора, включително неадекватните оповестявания, биват оценявани индивидуално и като обща сума, за да се определи дали се изисква да бъде направено съществено коригиране на междинната финансова информация за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

32. Одиторът извършва професионална преценка при оценяването на съществеността на всяко неправилно отчитане, което предприятието не е коригирало. Одиторът разглежда такива въпроси като естество, причина и сума на неправилните отчитания, дали неправилните отчитания са възникнали през предходния период, или през междинен период на текущата година, както и потенциалния ефект от тези неправилни отчитания върху бъдещи междинни или годишни периоди.

33. Одиторът може да определи сума, под която неправилните отчитания не е необходимо да бъдат включвани в общ сбор, тъй като очакванията на одитора са, че сборът от тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху междинната финансова информация. Правейки това, одиторът взима под внимание факта, че определянето на съществеността включва количествени, но също така и качествени параметри, както и че неправилните отчитания възлизащи на сравнително малка сума, биха могли въпреки това да имат съществен ефект върху междинната финансова информация..

Изявления на ръководството

34. **Одиторът следва да получи от ръководството писмени изявления, че:**

(a) **то потвърждава своята отговорност за разработването на и внедряването за приложение на вътрешния контрол за предотвратяване и разкриване на измами и грешки.**

(b) **междинната финансова информация е изготвена и представена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

(c) **убедено е, че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, съвкупно представени от одитора по време на прегледа, не са съществени, както индивидуално, така и като обща сума, за междинната финансова информация като цяло. Обобщение на такива обекти се включва в писмените изявления, или се прилага към тях.**

(d) **оповестило е пред одитора всички значими факти, имащи отношение към измами или подозрения за измами, които са известни на ръководството, и които вероятно са оказали влияние върху предприятието.**

(e) **оповестило е пред одитора резултатите от оценката си на рисковете, че междинната финансова информация е възможно да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.**[2]

(f) **оповестило е пред одитора всяко известно действително или вероятно неспазване на законите и разпоредбите, чиито ефекти следва да бъдат обсъдени при изготвянето на междинната финансова информация.**

(g) **оповестило е пред одитора всички значими събития, които са се проявили след датата на баланса и през периода до датата на доклада за преглед, които би могло да наложат коригиране на междинната финансова информация или оповестяване в нея.**

35. Одиторът получава допълнителни изявления, ако са уместни, във връзка с въпроси, които са специфични за дейността или отрасъла на предприятието. Примерно писмо за изявление на ръководството е изложено в Приложение 3 към настоящия МСАП.

[2] Параграф 36 от МОС 240, “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети” разяснява, че характерът, степента и честотата на такова оценяване е различно при различните предприятия, и че ръководството може да прави подробно оценяване на годишна база или като част от текущото наблюдение. Следователно, това изявление, доколкото то се отнася до междинната финансова информация, се изготвя съобразно специфичните обстоятелства на предприятието.

Отговорност на одитора относно придружаващата информация

36. **Одиторът следва да прочете другата информация, която придружава междинната финансова информация, за да прецени дали тази информация е в съществено несъответствие с междинната финансова информация.** Ако одиторът идентифицира съществено несъответствие, той трябва да прецени дали междинната финансова информация или другата информация е необходимо да бъде поправена. При необходимост от поправка в междинната финансова информация и в случай, че ръководството откаже да направи поправката, одиторът обмисля и преценява последиците за доклада за преглед. Ако е необходима поправка в другата информация, а ръководството откаже да направи поправката, одиторът преценява дали да включи в доклада за прегледа допълнителен параграф, който описва съществеността несъответствие, или да предприеме други действия, като въздържане от издаване на доклада за преглед, или оттегляне от ангажимента. Например, ръководството може да представи алтернативни начини за измерване на приходите, които представят по-позитивно финансовите резултати от дейността, отколкото междинната финансова информация, като тези алтернативни начини на измерване са прекомерни , не са ясно дефинирани, или не са ясно съгласувани с междинната финансова информация, така че са обърквращи и потенциално подвеждащи.

37. **Ако даден въпрос стигне до знанието на одитора и стане причина той да счита, че другата информация явно включва съществено неправилно докладване на даден факт, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството на предприятието.** По време на прочита на другата информация с цел идентифициране на съществени несъответствия, до знанието на одитора може да стигне очевидно съществено неправилно докладване на даден факт (т.е. информация, която няма отношение към въпросите, изложени в междинната финансова информация, която е неточно изложена или представена). Когато въпросът бива обсъждан с ръководството на предприятието, одиторът взима под внимание валидността на другата информация и отговорите на ръководството на отправените от него проучващи запитвания , дали съществуват действителни различия в преценките или мненията, и дали да помоли ръководството да се консултира с квалифицирана трета страна, за да се разреши очевидното неправилно докладване на дадения факт. Ако е наложително да се коригира съществено неправилно докладване на даден факт, а ръководството откаже да направи поправката, одиторът обмисля да предприеме подходящи допълнителни действия, като уведомяване на лицата, натоварени с общото управление, и получаване на правна консултация.

Комуникация

38. **Когато, в резултат на извършването на прегледа на междинна финансова информация, до знанието на одитора стигне въпрос, който му дава основания да счита, че е необходимо да бъде направено съществено коригиране на междинната финансова информация, за да бъде тя изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът трябва да съобщи този въпрос колкото е практически възможно своевременно на съответното управленско ниво.**

39. **Когато, по преценка на одитора, ръководството не отговаря по подходящ начин в рамките на разумен период от време, одиторът следва да информира лицата, натоварени с общото управление.** Съобщаването се извършва колкото е практически възможно по-бързо, устно или в писмен вид. Решението на одитора дали да направи съобщението писмено или устно, се повлиява от фактори като естеството, поверителността и значимостта на въпроса, който трябва да бъде съобщен, и определяне на времето за това съобщаване. Ако информацията бива съобщена устно, одиторът документира съобщаването.

40. **Когато, по преценка на одитора, лицата натоварени с общо управление, не отговарят по подходящ начин в разумен период от време, одиторът трябва да прецени:**

    (a) **възможността да да модифицира доклада; или**

    (b) **възможността да се оттегли от ангажимента;**

    (c) **възможността да се откаже от назначението да одитира годишния финансов отчет.**

41. **Когато, в резултат на извършване на преглед на междинна финансова информация, на одитора стане известен въпрос, който му дава основания да бъде убеден в съществуването на измама или неспазване на законите и разпоредбите от страна на предприятието, одиторът трябва да съобщи въпроса колкото епрактически възможно по-бързо на съответното управленско ниво..** Преценяването, кое ниво на ръководство е подходящото ниво, се влияе от вероятността за споразумение с или замесеност на член от ръководството. Одиторът преценява също и необходимостта да докладва тези въпроси на лицата, натоварени с общо управление като обмисля изводите за прегледа.

42. **Одиторът следва да съобщи свързаните въпроси от интерес за общото управление, възникващи от прегледа на междинната финансова информация на лицата, натоварени с общо управление.** В резултат от извършването на прегледа на междинната финансова информация, на одитора може да му станат известни въпроси, които по мнение на одитора,

са както важни, така и уместни за лицата натоварени с общото управление при наблюдаването на процеса на финансовото отчитане и оповестяване. Одиторът съобщава такива въпроси на лицата, натоварени с общото управление.

Изготвяне на доклад относно естеството, степента и резултатите от прегледа на междинна финансова информация

43. **Одиторът издава писмен доклад, който съдържа следното:**

(a) **подходящо наименование.**

(b) **адресат, съобразно обстоятелствата на ангажимента.**

(c) **идентификация на прегледаната междинна финансова информация, включително идентификация на заглавието на всеки един от отчетите, съдържащи се като елементи в пълния или съкратен финансов отчет, датата и периода на междинната финансова информация.**

(d) **изявление, че ръководството носи отговорността за изготвянето и достоверно представяне на междинната финансова информация в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, в случай че междинната финансова информация включва пълен финансови отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, предназначена да бъде постигнато достоверно представяне.**

(e) **при други обстоятелства - изявление, че ръководството е отговорно за изготвянето и представянето на междинната финансова информация в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

(f) **изявление, че одиторът е отговорен за изразяване на заключение относно междинната финансова информация въз основа на прегледа.**

(g) **изявление, че прегледът на междинната финансова информация, е проведен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието" и декларация, че този преглед се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, от прилагане на аналитични и други процедури за преглед.**

(h) **изявление, че прегледът е със значително по-малък обхват от един одит, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не дава възможност на**

одитора да придобие степен на сигурност, че биха му станали известни всички съществени въпроси, които биха могли да бъдат идентифицирани в един одит, и че съответно не се изразява одиторско мнение.

(i) **ако междинната финансова информация съдържа пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с обща рамка за финансова отчетност, разработена за да бъде постигнато достоверно представяне, се включва заключение относно това, дали на одитора му е станало известно нещо, което му дава основания да счита, че междинната финансова информация не дава вярна и честна представа, или не представя достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност (като включва препратка към юрисдикцията или държавата на произход на използваната рамка за финансова отчетност, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане).**

(j) **при други обстоятелства – заключение за това дали е станало известно на одитора нещо, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност (като включва препратка към юрисдикцията или държавата на произход на използваната рамка за финансова отчетност, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане).**

(k) **дата на доклада.**

(l) **място в страната или юрисдикцията, където одиторът практикува.**

(m) **подпис на одитора.**

Примерни доклади за преглед са изложени в Приложение 4 от настоящия МСАП.

44. В някои юрисдикции, законите и нормативните разпоредби, регулиращи прегледа на междинната финансова информация, може да предписват включване на изрази в заключението на одитора, които се различават от формулировките, описани в параграф 43(i) или (j). Въпреки че одиторът може да бъде задължен да използва предписания начин на изразяване, отговорностите му, описани в настоящия МСАП за постигане на заключение, остават същите.

Отклоняване от приложимата обща рамка за финансова отчетност

45. **Одиторът изразява квалифицирано или отрицателно заключение, когато му стане известен въпрос, който кара одитора да счита, че трябва да бъде направена съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

46. Ако до вниманието на одитора стигнат въпроси, които карат одитора да счита, че междинната финансова информация е или може да бъде съществено повлияна от отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност и ръководството не коригира междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада си за преглед. Модификацията описва естеството на отклонението и, ако това е уместно, указва ефектите върху междинната финансова информация. Ако информацията, която одиторът счита, че е необходима за адекватно оповестяване, не е включена в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед и, ако това е уместно, включва необходимата информация в доклада за преглед. Модифицирането на доклада за преглед обикновено се извършва чрез добавяне на параграф с обяснение към доклада за преглед и квалифициране на заключението. Примерни доклади за преглед, съдържащи квалифицирано заключение, са изложени в Приложение 5 от настоящия МСАП.

47. Когато ефектът от отклонението е толкова съществен и всеобхватен за междинната финансова информация, че одиторът стига до извода, че квалифицирано заключение не е задоволително за оповестяване на подвеждащия или непълен характер на междинната финансова информация, одиторът изразява отрицателно заключение. Примерни доклади за преглед, съдържащи отрицателно заключение, са изложени в приложение 7 към настоящия МСАП.

Ограничение в обхвата

48. Ограничението в обхвата обикновено възпрепятства одитора от завършване на прегледа.

49. **Когато одиторът не може да завърши прегледа, той трябва да съобщи в писмен вид на съответното управленско ниво и на лицата, ангажирани с общо управление, причините, поради които прегледът не може да бъде завършен, като преценява дали е уместно да издаде доклад.**

Ограничения в обхвата, наложени от ръководството

50. Одиторът не приема ангажимент за преглед на междинна финансова информация, ако предварителната му осведоменост относно

обстоятелствата на ангажимента указва, че той не би бил в състояние да завърши прегледа , тъй като ще има ограничение в обхвата на прегледа на одитора, наложено от ръководството на предприятието.

51. В случай че след приемане на ангажимента, ръководството наложи ограничение в обхвата на прегледа, одиторът изисква премахване на това ограничение. Ако ръководството откаже да се съобрази с това, одиторът не може да завърши прегледа и да изрази заключение. В подобни случаи, одиторът съобщава в писмен вид на съответното ниво на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление. Въпреки това, ако до вниманието на одитора достигне въпрос, който стане причина той да счита, че е необходима съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът съобщава този въпрос съгласно указанията в параграфи 38-40.

52. Одиторът също така взема под внимание правните и регулаторни отговорности, включително това дали съществува изискване към него за издаване на доклад. Ако такова изискване съществува, одиторът отказва да изрази заключение и предоставя в доклада за преглед причините, поради които прегледът не може да бъде завършен. Въпреки това, ако до вниманието на одитора достигне въпрос, който стане причина той да счита, че е необходима съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът също така съобщава за този въпрос в доклада.

Други ограничения в обхвата

53. Ограничение в обхвата може да възникне поради обстоятелства, различни от ограниченията в обхвата, наложени от ръководството. При такива обстоятелства, обикновено одиторът не може да завърши прегледа и да изрази заключение, като се ръководи от параграфи 51-52. Може обаче, да съществуват някои необичайни обстоятелства, при които ограничението в обхвата на одиторската работа е ясно сведено до един или повече специфични въпроси, които, въпреки че са съществени, не са всеобхватни за междинната финансова информация според преценката на одитора. При такива обстоятелства, одиторът модифицира доклада за преглед като указва, че с изключение на въпроса, описан в параграф с обяснение към доклада за преглед, прегледът е проведен в съответствие с настоящия МСАП и квалифицира заключението. Примерни доклади за преглед с квалифицирано заключение са изложени в Приложение 6 към настоящия МСАП.

54. Възможно е одиторът да е изразил квалифицирано мнение при одита на последния годишен финансов отчет поради ограничение в обхвата на

одита. Одиторът взима под внимание дали това ограничение все още съществува, и ако е така, преценява последиците за доклада за преглед.

Действащо предприятие и съществена несигурност

55. При определени обстоятелства, към доклада за преглед може да бъде добавен параграф за обръщане на внимание, без да бъде засегнато заключението на одитора, с цел да се подчертае въпрос, който се разглежда по-подробно в пояснително приложение към междинната финансова информация. За предпочитане е параграфът да бъде включен след параграфа със заключението на одитора и обикновено указва факта, че това заключение не е квалификация.

56. **Ако в междинната финансова информация е направено адекватно оповестяване, одиторът следва да добави в доклада за преглед параграф за обръщане на внимание, за да подчертае съществен момент на несигурност, касаещ събитие или условие, който може да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие.**

57. Одиторът може да е модифицирал предходен одиторски доклад или доклад за преглед чрез добавяне на параграф за обръщане на внимание, за да подчертае съществен момент на несигурност, касаещ събитие или условие, който може да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие. Ако този момент на несигурност все още съществува и е направено адекватно оповестяване в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед относно текущата междинна финансова информация, като добавя параграф, който подчертава продължаващата съществена несигурност.

58. Ако, в резултат на проучващи запитвания или други процедури за преглед, стане известно на одитора за съществен въпрос на несигурност, касаещ събитие или условие, което би могло да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, като за това бъде направено адекватно оповестяване в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед като добавя параграф за обръщане на внимание.

59. **Ако съществена несигурност, която хвърля значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, не е адекватно оповестена в междинната финансова информация, одиторът следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, според това, какво е уместно. Докладът трябва да включва конкретно упоменаване на факта, че съществува такава съществена несигурност.**

60. **Одиторът следва да обмисли модифицирането на доклада за преглед чрез добавяне на параграф, който изтъква значителната несигурност (различна от проблема за действащо предприятие), станала достояние на одитора, разрешаването на която зависи от бъдещите събития, и която може да окаже влияние върху междинната финансова информация.**

Други съображения

61. Условията на ангажимента включват съгласие от страна на ръководството, че в случаите когато всеки документ, който съдържа междинна финансова информация, указва че тази информация е била прегледана от одитора на предприятието, и докладът за преглед също ще бъде включен в този документ. Ако ръководството не е включило доклада за преглед в документа, одиторът преценява да потърси правен съвет, който да му помогне при определянето на подходящи действия и поведение при обстоятелствата.

62. Ако одиторът е издал модифициран доклад за преглед, а ръководството издава междинната финансова информация без да включи модифицирания доклад за преглед в документа, съдържащ междинната финансова информация, одиторът обмисля да потърси правен съвет, който да му помогне при определянето на подходящи действия и поведение при обстоятелствата, както и възможността за отказване от назначаването за одит на годишния финансов отчет.

63. Междинната финансова информация, състояща се от съкратения финансов отчет не е необходимо да включва цялата информация, която би била включена в пълния финансов отчет, но може по-скоро да представя разясняване на събитията и промените, които са от съществено значение за разбиране на промените във финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието от датата на годишния отчет. Това е необходимо, защото се предполага, че потребителите на междинната финансова информация ще имат достъп до последния одитиран финансов отчет, такъв е случая с предприятията, регистрирани на фондовата борса. При други обстоятелства, одиторът обсъжда с ръководството необходимостта тази междинна финансова информация да включва изявление, което да бъде четено заедно с последния одитиран финансов отчет. При липса на подобно изявление, одиторът преценява дали, независимо от последния одитиран финансов отчет, междинната финансова информация е подвеждаща при съществуващите обстоятелства и последствията за доклада за преглед.

Документация

64. **Одиторът изготвя документация за прегледа, която да е достатъчна и подходяща за осигуряване на база за одиторското заключение и за**

осигуряване на доказателства, че прегледът е бил извършен в съответствие с настоящия МСАП и приложимите законови и регулаторни изисквания. Документацията е необходимо да дава възможност на един одитор с опит, без да е имал предварителна връзка с ангажимента, да разбере естеството на направените проучващи запитвания, времето за изпълнение и степента на направените запитвания и приложените аналитични и други процедури за преглед, получената информация и преценените съществени въпроси по време на изпълнението на прегледа, включително уреждането на тези въпроси.

Дата на влизане в сила

65. Настоящия МСАП е в сила за прегледи на междинна финансова информация за периоди, започващи на или след 15 декември 2006. По-ранното приеманена този МСАП е позволено.

Перспектива за публичния сектор

1. *Параграф 10 изисква одиторът и клиентът да постигнат споразумение относно условията на ангажимента. Параграф 11 дава пояснение, че писмото за поемане на ангажимент помага да се избегнат недоразумения относно характера на ангажимента и по-конкретно целта и обхвата на прегледа, отговорностите на ръководството, степента на отговорност на одитора, придобитата степен на сигурност и същността и формата на доклада. Законите или разпоредбите, регулиращи ангажиментите за преглед в публичния сектор обикновено поставят под мандат назначението на одитора. Следователно, писмата за поемане на ангажимент може да не са широкоразпространена практика в публичния сектор. Въпреки това, писмото за поемане на ангажимент, упоменато в параграф 11, може да бъде полезно както за одитора в публичния сектор, така и за клиента. Поради това, одиторите в публичния сектор следва да обмислят договарянето с клиента на условията на ангажимента за преглед посредством писмо за поемане на ангажимент.*

2. *В публичния сектор, одиторските задължения за одит по закон, може да са разширени с друга работа, като например преглед на междинната финансова информация. Когато случаят е такъв, одиторът в публичния сектор не може да избегне подобно задължение и, съответно, не може да бъде в положение, при което да не приеме (виж параграф 50) или да се оттегли от ангажимента за преглед (виж параграф 36 и 40 (b)). Одиторът в публичния сектор не може да бъде в положение, при което да се откаже от назначението си да одитира годишния финансов отчет (виж параграфи 40(c)) и 62).*

3. *В параграф 41 се обсъжда отговорността на одитора, когато му стане известен въпрос, който става причина одиторът да е убеден в съществуването на измама или неспазване на законите и разпоредбите от страна на предприятието. В публичния сектор, одиторът може да подлежи на законови или други регулаторни изисквания да докладва за подобни въпроси на регулаторните или други държавни органи.*

Приложение 1

Пример на Писмо за поемане на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

Следното писмо трябва да се използва като насока заедно свъпроса изложен в параграф 10 от настоящия МСАП и е необходимо да бъде адаптирано към индивидуалните изисквания и обстоятелства.

До Съвета на директорите (или съответния представител на висшето ръководство)

Настоящото писмо е предназначено, за да потвърди нашето разбиране на условията и целите на нашия ангажимент да направим преглед на междинния баланс на предприятието към 30 юни 20X1 и на свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет на паричните потоци за шестмесечния период, който приключва тогава.

Нашият преглед ще бъде извършен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието", издаден от Международния съвет по одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, с цел да ни осигури база да докладваме дали до нашето знание е стигнало нещо, което да ни кара да считаме, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на произход на финансовата отчетност, когато използваната обща рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане]. Такъв преглед се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, и прилагане на аналитични и други процедури за преглед, като обикновено не се изисква потвърждение на получената информация. Обхватът на преглед на междинната финансова информация е значително по-малък от обхвата на одит, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, чиято цел е изразяване на мнение относно финансовите отчети и, съответно, ние няма да изразим такова мнение.

Нашите очаквания са да изготвим доклад за междинната финансова информация както следва:

[Включва се текста на примерния доклад]

Отговорността за междинната финансова информация, включително за адекватни оповестявания, е на ръководството на предприятието. Това включва разработване на модел, внедряване за приложение и поддържане на вътрешен контрол, уместен за изготвянето и представянето на междинната финансова информация, в която да няма наличие на съществени неправилни отчитания, независимо дали в резултат от измама или от грешка; подбор и приложение на подходящи счетоводни

политики; и изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, които са разумни при дадените обстоятелства. Като част от нашия преглед, ние ще изискаме писмени изявления от ръководството относно твърдения, направени във връзка с прегледа. Също така ще изискаме, когато документ, съдържащ междинна финансова информация, указва че междинната финансова информация е била прегледана, нашия доклад също да бъде включен в този документ.

Прегледът на междинна финансова информация не осигурява сигурност, че ще установим всички значими въпроси, които биха могли да бъдат идентифицирани при един одит. В допълнение към това, не може да се разчита на нашия ангажимент да разкрие дали съществуват измама, грешки или незаконни действия. Въпреки това, ние ще Ви информираме за всички съществени въпроси, които станат наше достояние.

Очакваме пълното съдействие на Вашия персонал и се надяваме, че ще ни бъдат предоставени всички записвания, документация и друга информация, които бъдат поискани във връзка с нашия преглед.

[Тук може да се добави допълнителна информация относно възнаграждението и начина на фактуриране и плащането.]

Настоящото писмо ще бъде валидно и за следващите години, освен ако бъде прекратено, променено или отменено (ако е приложимо).

Моля подпишете и върнете обратно приложеното копие на настоящото писмо, като доказателство, че то съответства на Вашето разбиране за ангажимента по извършването на преглед на финансовия отчет.

Потвърдено от името на предприятие АБВ

(подпис)

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

Аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация

Примерите за аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация, включват следното:

- Сравняване на междинната финансова информация с междинната финансова информация от непосредствено предхождащия междинен период, с междинната финансова информация от съответния междинен период от предходната финансова година, с междинната финансова информация, която е била очаквана от ръководството за текущия период, и с последния одитиран годишен финансов отчет.
- Сравняване на текущата междинна финансова информация с предварително очакваните резултати, такива като бюджети или прогнози (например сравняване на салдата за данъци и отношението между провизията за данъци върху доходите (върху печалбата – бел.ред.) спрямо доходите (печалбата-бел.ред.)преди облагане с данъци в текущата междинна финансова информация със съответната кореспондираща информация в (a) бюджети, като се използват очаквани ставки, (b) финансова информация за предходни периоди).
- Сравняване на текущата междинна финансова информация със съответна нефинансова информация.
- Сравняване на отчетените суми или съотношенията, изведени от данните от регистрите към очакванията, разработени от одитора. Одиторът разработва такива очаквания, като идентифицира и прилага съотношения, които логично се очаква да съществуват, въз основа на разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то работи.
- Сравняване на коефициенти, съотношения и показатели за текущия междинен период с тези на предприятия в същия икономически сектор.
- Сравняване на отношенията между елементите в текущата междинна финансова информация със съответните съотношения в междинната финансова информация от предходни периоди, например, разходи по икономически елементи като процент от продажбите, активи по видове като процент от общите активи, процент на промяната в продажбите към процента на промяната във вземанията.
- Сравняване на необобщени данни. По-долу са изложени примери за това, как данните може да бъдат необобщено представени:

- По периоди, например приходни или разходни позиции необобщено представени по тримесечия, месеци или седмици.
- По продуктови линии или източници на приход.
- По местонахождение, например по компоненти.
- По характерни свойства на сделката, например приходи, генерирани от дизайнери, архитекти или занаятчии.
- По няколко характерни свойства на сделките, например продажби по продукти и по месеци.

Приложение 3

Пример на Писмо за изявление на ръководството

Следното писмо не е предназначено да бъде стандартно писмо. Изявленията на ръководството ще се различават при различните предприятия и от един междинен период до друг.

(Бланка на предприятието)

(До Одитора) (Дата)

Встъпителни параграфи, ако междинната финансова информация представлява съкратен финансов отчет:

Настоящото писмо е предоставено във връзка с Вашия преглед на съкратения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него съкратени отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, с цел изразяване на заключение относно това дали до Вашето знание е стигнало нещо, което е станало причина да считате, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [указва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или страната на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме отговорността си за изготвянето на междинната финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност].

Встъпителни параграфи, ако междинната финансова информация представлява пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с общата рамка за финансова отчетност, предназначена да бъде постигнато достоверно представяне:

Настоящото писмо е предоставено във връзка с Вашия преглед на баланса на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения, с цел да бъде изразено заключение дали нещо е достигнало до Вашето знание, което е Ви кара да считате, че междинната финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието АБВ към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или дължавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме отговорността си за достоверното представяне на междинната финансова информация в съответствие [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност].

Потвърждаваме, доколкото ни е известно, следното като изявления:

- Междинната финансова информация, посочена по-горе, е изготвена и представена в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност].
- Предоставихме ви всички счетоводни регистри и подкрепяща документация и всички протоколи от събранията на акционерите и съвета на директорите (а именно онези, които са били проведени на [вмъкват се съответните дати]).
- Няма съществени сделки, които не са били надлежно отчетени в счетоводните регистри, основни за междинната финансова информация.
- Не съществува известно или възможно неспазване на законите и нормативните разпоредби, което би могло да има съществен ефект върху междинната финансова информация в случай на неспазване.
- Потвърждаваме отговорността си за разработване на модел и внедряването за приложение на вътрешен контрол за предотвратяване и разкриване на измами и грешки.
- Оповестили сме пред Вас всички съществени факти, имащи връзка към известна измама или към подозрение за измама, които вероятно биха могли да окажат влияние върху предприятието.
- Оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска междинната финансова информация да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.
- Убедени сме, че ефектите от некоригираните неправилни отчитания, обобщени в приложената справка, са несъществени както индивидуално, така и като обща сума, за междинната финансова информация взета като цяло.
- Потвърждаваме пълнотата на предоставената Ви информация по отношение на идентификацията на свързаните лица.
- Посоченото по-долу е било надлежно отчетено и, където е било уместно, адекватно оповестено в междинната финансова информация.:
    - сделки със свързани лица, включително продажби, покупки, заеми, трансфери, лизингови споразумения и гаранции, вземания от и задължения към свързани лица;
    - писмени или устни гаранции, съгласно които за предприятието има условно задължение;

  - договори и опции за обратно изкупуване на активи, които са били продадени преди това.

- Представянето и оповестяването на измерителите на справедливата стойност на активите и пасивите са направени в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]. Използваните предположения отразяват нашето намерение и способност да провеждаме конкретни действия от името на предприятието, когато се отнася за измерване или оповестяване на справедливата стойност.

- Нямаме планове или намерения, които биха могли да окажат съществено влияние върху балансовата стойност или класификация на активите и пасивите, отразени в междинната финансова информация.

- Нямаме планове за прекратяване на продуктови линии или други планове или намерения, които биха довели до излишни или залежали материални запаси, и няма материални запаси представени на стойност, превишаваща тяхната реализируема стойност.

- Предприятието има удовлетворително право на собственост върху всички активи и няма възбрана или тежести върху активите на предприятието.

- Отразили сме или сме оповестили, по подходящ начин, всички действителни и условни задължения.

- [Добавят се допълнителни изявления, свързани с нови счетоводни стандарти, които са били приложени за първи път и се разглеждат допълнителни изявления, изисквани от нови одиторски стандарти, които имат отношение към междинната финансова информация.]

До колкото ни е известно, не са възникнали събития след датата на баланса и през периода до датата на настоящото писмо, които биха могли да изискат коригиране или оповестяване в горепосочената междинна финансова информация.

_____

(Изпълнителен Директор)

_____

(Финансов Директор)

Приложение 4

Примери на доклади за преглед на междинна финансова информация

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с обща рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху тази междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 “Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието”[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали всички съществени въпроси, които би могло да

[1] Одиторът може да пожелае да уточни регулаторните власти или еквивалент, към който се представя за регистрация междинната финансова информация.

[2] В случай на преглед на историческа финансова информация, различна от междинна финансова информация, това изречение би следвало да гласи: “Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, който се прилага по отношение на преглед на историческа финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието.” Останалата част от доклада би следвало да се адаптира, както е необходими при конкретните обстоятелства.

бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [приложима обща рамка за финансова отчетност, включително и препратка към юрисдикцията или страната на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност е различна от Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние направихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава[3]. Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху настоящата междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 “Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието”[4]. Прегледът на междинната финансова информация състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложима обща рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

[3] Вж. бележка под черта 1

[4] Вж. бележка под черта 2

Дата

Адрес

Приложение 5

Примери на доклади за преглед с квалифицирано заключение за отклонение от приложимата обща рамка за финансова отчетност

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с обща рамката за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху тази междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 “Преглед на междинна финансова информация, извършен от независим одитор на предприятието”[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Въз основа на информацията, предоставена ни от ръководството, предприятие АБВ е изключило от имотите и дългосрочните си заеми определени лизингови задължения, които ние считаме че би трябвало да бъдат капитализирани, за да бъде отчитането им в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]. Тази информация указва, че ако тези лизингови задължения бяха капитализирани към 31 март 20X1, имотите биха се увеличили с _____ лв., дългосрочните заеми с _____ лв., а нетната печалба и доходите на акция биха се повишили (намалили) с _____лв., _____лв., _____лв., и _____лв., съответно за тримесечния период, завършващ тогава.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че с изключение на въпроса, описан в предходния параграф, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително и препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато рамката за финансова отчетност не е Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорност за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е със значително по-малък обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

Въз основа на информацията, предоставена ни от ръководството, предприятие АБВ е изключило от имотите и дългосрочните си заеми определени лизингови задължения, които считаме че би трябвало да бъдат капитализирани, за да бъде отчитането им в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]. Тази информация указва, че ако тези лизингови задължения бяха капитализирани към 31 март 20X1, имотите биха се увеличили с _____лв., дългосрочните заеми с _____лв., а нетната печалба и доходите на акция биха се повишили (намалили) с _____лв., _____лв., _____лв., и _____лв., съответно за тримесечния период, завършващ тогава.

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че с изключение на въпроса, описан в предходния параграф, нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [указва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 6

Примери на доклади за преглед с квалифицирано заключение за ограничение в обхвата, неналожено от ръководството

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с обща рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(й))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

С изключение на обясненото в следващия параграф, ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[2]. Прегледът на междинна финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международни одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които биха били идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

В резултат на възникнал пожар в един от клоновете на (дата), който е унищожил регистрите за търговските вземания, ние не бяхме в състояние да завършим нашия преглед на търговските вземания на обща сума _____лв., включени в междинната финансова информация. Предприятието е в процес на възстановяване на тези регистри и изразява несигурност относно това дали тези регистри биха подкрепили сумата, показана по-горе и свързаните с нея натрупани по коректива обезценки за несъбираеми вземания. Ако ние бихме могли да довършим нашия преглед на търговските вземания, би могло да ни станат известни въпроси, указващи че може би е необходимо коригиране на междинната финансова информация.

Квалифицирано заключение

С изключение на корекциите на междинната финансова информация, които би могло да ни станат известни, ако не бе възникнала гореописаната ситуация, въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него[съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

С изключение на обясненото в следващия параграф, ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на на междинна финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международни одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които биха били идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

В резултат на възникнал пожар в един от клоновете на (дата), който е унищожил регистрите за търговските вземания, ние не бяхме в състояние да завършим нашия преглед на търговските вземания на обща сума _____лв., включени в междинната финансова информация. Предприятието е в процес на възстановяване на тези регистри и изразява несигурност относно това дали тези регистри биха подкрепили сумата, показана по-горе и свързаните с нея натрупани по коректива обезценки за несъбираеми вземания. Ако ние бихме могли да довършим нашия преглед на търговските вземания, би могло да ни станат известни въпроси,

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

указващи че може би е необходимо коригиране на междинната финансова информация.

Квалифицирано заключение

С изключение на корекциите на междинната финансова информация, които би могло да ни станат известни, ако не бе възникнала гореописаната ситуация, въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към на юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 7

Примери на доклади за преглед с отрицателно заключение за отклонение от приложимата обща рамка за финансова отчетност

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с обща рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, “Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието”[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за отрицателно заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Със започването на този период, ръководството на предприятието е прекратило консолидирането на финансовите отчети на дъщерните компании, тъй като ръководството счита консолидирането за неподходящо поради наличието на нови съществени малцинствени дялове. Това не е в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане]. Ако консолидирани финансови отчети бяха изготвени, фактически всяка позиция в междинната финансова информация би била съществено различна.

Отрицателно заключение

Нашият преглед показва, че тъй като инвестициите на предприятието в дъщерните му компании не са отчетени на консолидационна база , както е описано в предходния параграф, настоящата междинна информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за отрицателно заключение

Със започването на този период, ръководството на предприятието е прекратило консолидирането на финансовите отчети на дъщерните компании, тъй като ръководството счита консолидирането за неподходящо поради наличието на нови съществени малцинствени дялове. Това не е в съотвествие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансови отчети]. Ако консолидирани финансови отчети бяха изготвени, фактически всяка позиция в междинната финансова информация би била съществено различна.

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Отрицателно заключение

Нашият преглед показва, че тъй като инвестициите на предприятието в дъщерните му компании не са отчетени на консолидационна база, както е описано в предходния параграф, настоящата междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3000 (ПРЕРАБОТЕН) АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 15 декември 2015 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–4
Обхват	5–8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10-11
Дефиниции	12–13
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС	14–19
Етични изисквания	20
Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения	21–30
Контрол върху качеството	31–36
Професионален скептицизъм, професионална преценка, умения и техники за изразяване на сигурност	37–39
Планиране и изпълнение на ангажимента	40–47
Получаване на доказателства	48–60
Последващи събития	61
Друга информация	62
Описание на приложимите критерии	63
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	64–66
Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност	67–71
Немодифицирани и модифицирани заключения	72–77
Други отговорности във връзка с комуникирането	78

Документация 79-83

Материали за приложение и други пояснителни материали

Въведение A1

Цели A2

Дефиниции A3–A20

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС A21–A29

Етични изисквания A30–A34

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения A35–A59

Контрол върху качеството A60–A75

Професионален скептицизъм и професионална преценка A76–A85

Планиране и изпълнение на ангажимента A86–A108

Получаване на доказателства A109–A140

Последващи събития A141–A142

Друга информация A143

Описание на приложимите критерии A144–A146

Формиране на заключение за изразяване на сигурност A147–A158

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност A159–A188

Немодифицирани и модифицирани заключения A189–A192

Други отговорности във връзка с комуникирането A193-A199

Документация A200–A207

Приложение: Роли и отговорности

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация, които са обект на разглеждане съответно в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП). (Вж. параграфи А21–А22)

2. Ангажиментите за изразяване на сигурност включват както ангажименти за удостоверяване на съответствие, при които страна, различна от практикуващия професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите, така и директни ангажименти, при които практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Настоящият МСАИС съдържа изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали, специфични за ангажименти за удостоверяване на съответствие с разумна и с ограничена степен на сигурност. Този МСАИС може да бъде прилаган и по отношение на директни ангажименти с разумна и с ограничена степен на сигурност, съответно адаптиран и допълнен съобразно обстоятелствата на конкретния ангажимент.

3. Настоящият МСАИС се базира на предположението, че:

   (а) Членовете на екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента (за тези ангажименти, за които е назначено такова лице) са обект на изискванията на Части А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни; и (вж. параграфи А30–А34)

   (б) Практикуващият професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента е член на фирма, която е обект на МСКК 1,[1] или на други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба и отнасящи се до

[1] Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

отговорностите на фирмата във връзка със системата й за контрол върху качеството, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. (Вж. параграфи А61–А66)

4. Всеобщо е мнението, че контролът върху качеството във фирмите, които изпълняват ангажименти за изразяване на сигурност, както и спазването на етичните принципи, включително изискванията за независимост, са в обществен интерес и са неразделна част от висококачествените ангажименти за изразяване на сигурност. Професионалните счетоводители на публична практика са запознати с тези изисквания. В случай че компетентен практикуващ професионален счетоводител, който не е професионален счетоводител на публична практика, реши да заяви съответствие с настоящия или друг МСАИС, важно е да отчете, че настоящият МСАИС съдържа изисквания, които отразяват предварителното условие, посочено в предходния параграф.

Обхват

5. Настоящият МСАИС обхваща ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация, описани в *Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Обща рамка за изразяване на сигурност). Когато във връзка с конкретен ангажимент, по отношение на неговия предмет е приложим МСАИС, разглеждащ въпросния предмет, то този МСАИС се прилага наред с настоящия МСАИС. (Вж. параграфи А21–А22)

6. Не всички ангажименти, изпълнявани от практикуващи професионални счетоводители са ангажименти за изразяване на сигурност. Други често изпълнявани ангажименти, които не са ангажименти за изразяване на сигурност, дефинирани в параграф 12(а) (и следователно не са обект на разглеждане в настоящия МСАИС) включват:

   (а) ангажименти, обхванати от Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МСССУ), например, ангажименти за договорени процедури или ангажименти за компилиране;[2]

   (б) изготвяне на данъчни декларации, при което не се изразява заключение за изразяване на сигурност; и

[2] МСССУ 4400 *Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация* и МСССУ 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*

(в) ангажименти за предоставяне на консултантски услуги (или услуги по предоставяне на съвети), например, услуги по управленско и данъчно консултиране. (Вж. параграф А1)

7. Ангажиментът за изразяване на сигурност, изпълняван съгласно този МСАИС може да е част от по-голям ангажимент. При такива обстоятелства, настоящият МСАИС е приложим само по отношение на частта от ангажимента, касаеща изразяването на сигурност.

8. Следните ангажименти, които може да съответстват на описанието в параграф 12(а), не се считат за ангажименти за изразяване на сигурност от гледна точка на настоящия МСАИС:

(а) Ангажименти за предоставяне на свидетелски показания в съдебни производства във връзка със счетоводни, одиторски, данъчни или други въпроси; и

(б) Ангажименти, съдържащи професионални мнения, виждания или формулировки, от които потребителят може да извлече известна степен на сигурност, в случай че е приложимо всичко изброено по-долу:

(i) тези мнения, виждания или формулировки имат само инцидентен характер спрямо цялостния ангажимент;

(ii) евентуално издаван писмен доклад е ограничен за използване единствено от предвидените потребители, посочени в него;

(iii) съгласно писмено споразумение с посочените предвидени потребители, ангажиментът не е замислен и не е предназначен да бъде ангажимент за изразяване на сигурност; и

(iv) ангажиментът не се представя като ангажимент за изразяване на сигурност в доклада на професионалния счетоводител.

Дата на влизане в сила

9. Настоящият МСАИС е в сила за ангажименти за изразяване на сигурност, при които докладът за изразяване на сигурност е с дата 15 декември 2015 г. или по-късно.

Цели

10. При изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност целите на практикуващия професионален счетоводител са:

(а) да получи съобразно случая или разумна степен на сигурност, или ограничена степен на сигурност, относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания;

(б) да изрази заключение относно резултатите от измерването или оценяването на съответния предмет чрез писмен доклад, който предоставя заключение за изразяване или на разумна степен на сигурност, или на ограничена степен на сигурност, и описва базата за това заключение; (вж. параграф А2) и

(в) да комуникира допълнително съгласно изискванията на настоящия МСАИС и на други приложими МСАИС.

11. Във всички случаи, в които не може да бъде получена съответно разумна степен на сигурност или ограничена степен на сигурност и квалифицираното заключение в доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител не е достатъчно при конкретните обстоятелства за целите на докладването до предвидените потребители, настоящият МСАИС изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже изразяване на заключение или да се оттегли от ангажимента (или да се откаже от ангажимента), когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

Дефиниции

12. За целите на настоящия МСАИС и други МСАИС, освен ако не е посочено друго, следните термини имат значението, посочено по-долу. (Вж. параграф А27)

(а) Ангажимент за изразяване на сигурност — Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител се стреми да получи подходящи и уместни доказателства, за да изрази заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, в информацията за предмета (т.е. резултата от измерването или оценяването на съответния предмет на ангажимента спрямо определени критерии). Резултатът от количествената оценка или измерването на предмета е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите (виж също и Информация за предмета). Всеки ангажимент за изразяване на сигурност се класифицира в две измерения: (Вж. параграф А3)

(i) Като ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до приемливо ниско ниво съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено във форма, която представя мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо определени критерии.

- Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до ниво, което е приемливо съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента, но където този риск е по-висок от риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за изразяване на заключение във форма, която съобщава дали въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, но са планирани така, че да бъде получена степен на сигурност, която според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, е смислена и съдържателна. За да бъде смислена и съдържателна, трябва да е вероятно, че степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител ще повиши доверието на предвидените потребители в информацията за предмета до степен, която да е очевидно по-висока от незначителна. (Вж. параграфи А3–А7)

(ii) Като ангажимент за удостоверяване на съответствие или директен ангажимент: (Вж. параграф А8)

- Ангажимент за удостоверяване на съответствие — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Освен това, лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, често представя получената в резултат информация за предмета във вид на доклад или изложение. В някои случаи обаче, информацията за предмета може да бъде представена от практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност. При ангажимент за удостоверяване на съответствие заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира въпроса дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да бъде формулирано чрез: (вж. параграфи А179, А181)

  i. съответния предмет и приложимите критерии;

  ii. информацията за предмета и приложимите критерии; или

  iii. изявление, направено от съответната страна или страни.

- Директен ангажимент — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо приложимите критерии и представя получената в резултат информация за предмета като част от доклада за изразяване на сигурност или в приложение към него. При директен ангажимент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.

(б) Умения и техники за изразяване на сигурност — Тези умения и техники, отнасящи се до планирането, събирането на доказателства, оценяването на доказателствата, комуникирането и докладването, демонстрирани от практикуващия професионален счетоводител, предоставящ услуги по изразяване на сигурност, които се отличават от експертните знания и умения, отнасящи се

до съответния предмет на всеки конкретен ангажимент за изразяване на сигурност и неговото измерване или оценяване. (Вж. параграф А9)

(в) Критерии — Еталоните (базите за сравнение), използвани за измерване или оценяване на съответния предмет. „Приложимите критерии” са критериите, използвани в конкретния ангажимент. (Вж. параграф А10)

(г) Обстоятелствата на ангажимента — Общият контекст, дефиниращ конкретния ангажимент, който включва: условията на ангажимента; характеристиките на съответния предмет, независимо дали става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност; критериите за измерване или оценяване; информационните нужди на предвидените потребители; уместните характеристики на отговорното лице, на лицата, извършващи измерването или оценяването и на ангажиращата страна, както и средата, в която те функционират; други въпроси, например, събития, сделки или операции, условия и практики, които биха могли да имат съществен ефект върху ангажимента.

(д) Съдружник, отговорен за ангажимента — Съдружник или друго лице във фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за изразяване на сигурност, който се издава от името на фирмата, и което, в случай на необходимост, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган. Терминът „съдружник, отговорен за ангажимента” следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до лицата, изпълняващи еквивалентни функции в публичния сектор.

(е) Риск на ангажимента — Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А11–А14)

(ж) Ангажираща страна — Страната(ите), която(които) ангажира(т) практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност. (Вж. параграф А15)

(з) Екип по ангажимента — Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, ангажирани от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми.

(и) Доказателства — Информацията, използвана от практикуващия професионален счетоводител при достигане до заключението, което той прави. Доказателствата включват както информация, съдържаща се в съответните информационни системи, ако има такива, така и друга информация. За целите на МСАИС: (вж. параграфи А147–А153)

(i) Достатъчността на доказателствата е оценка за количеството на доказателствата;

(ii) Уместността на доказателствата е оценка за качеството на доказателствата.

(к) Фирма — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители. Терминът „фирма” следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до еквивалентните структури в публичния сектор.

(л) Историческа финансова информация — Изразена чрез финансови категории информация за конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася до икономически събития, възникнали в минали периоди от време, или до икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.

(м) Функция или звено „Вътрешен одит” – Функция или звено в предприятието, което извършва дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и подобряване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.

(н) Предвидени потребители — Лице(а) или организация(ии) или група(и) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. В някои случаи може да има предвидени потребители, които са различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А16–А18, А37))

(о) Лице, извършващо измерване или оценяване — Лицето или лицата, които измерват или оценяват съответния предмет спрямо определените критерии. Лицето, извършващо измерването или оценяването притежава експертни знания и умения по съответния предмет. (Вж. параграфи А37, А39)

(п) Неправилно отчитане — Разлика между информацията за предмета и подходящото измерване или оценка на съответния

предмет в съответствие с критериите. Неправилните отчитания могат да бъдат умишлени или неумишлени, количествени или качествени, като включват и пропуските.

(р) Неправилно докладване на даден факт (по отношение на друга информация) – Друга информация, която няма връзка с въпросите, засегнати в информацията за предмета или в доклада за изразяване на сигурност, която е посочена или представена неточно. Съществено неправилно докладване на даден факт може да компрометира достоверността на документа, съдържащ информацията за предмета.

(с) Друга информация — Информация (различна от информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея), която съгласно изискванията на законодателството, нормативна разпоредба или обичая е включена в документ, съдържащ информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея.

(т) Практикуващ професионален счетоводител — Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата). Когато настоящият МСАИС изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител” се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента”. (Вж. параграф А37)

(у) Експерт на практикуващия професионален счетоводител — физическо лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в област, различна от изразяването на сигурност, чиято работа в тази област се използва от практикуващия професионален счетоводител за получаване на достатъчни и уместни доказателства. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или вътрешен експерт (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, която е част от мрежа от фирми, на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

(ф) Професионална преценка — Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента.

(х) Професионален скептицизъм — Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено

внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, както и критична оценка на доказателствата.

(ц) Отговорно лице — Лицето или лицата, отговорни за съответния предмет. (Вж. параграф А37)

(ч) Риск от съществено неправилно отчитане — Рискът, че информацията за предмета може да съдържа съществено неправилно отчитане преди ангажимента.

(ш) Информация за предмета — Резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите, т.е. информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите спрямо съответния предмет. (Вж. параграф А19)

(щ) Съответен предмет — Явлението, което се измерва или оценява чрез прилагане на критериите.

13. За целите на настоящия МСАИС и други МСАИС, препратките по-долу в настоящия стандарт към „съответната(ите) страна(и)” следва да се разбират като „отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването или ангажиращата страна, съобразно конкретния случай”. (Вж. параграфи А20, А37)

Изисквания

Изпълнение на ангажименти за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС

Спазване на стандартите, които са приложими по отношение на ангажимента

14. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява изискванията на настоящия МСАИС и на МСАИС по конкретни предмети, които имат отношение към ангажимента.

15. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява съответствие с настоящия или друг МСАИС, ако не е изпълнил изискванията на настоящия МСАИС и на всеки друг МСАИС, приложим по отношение на ангажимента. (Вж. параграфи А21–А22, А171)

Текст на МСАИС

16. Практикуващият професионален счетоводител следва да се е запознал с целия текст на даден МСАИС, включително с материалите за приложение и останалите пояснителни материали, за да разбира целите на стандарта и да прилага неговите изисквания по подходящ начин. (Вж. параграфи А23–А28)

Изпълнение на приложимите изисквания

17. При условията на следващия параграф, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява всяко едно изискване на настоящия МСАИС и на всеки приложим МСАИС по конкретен предмет, освен ако при конкретните обстоятелства на ангажимента това изискване не е приложимо, тъй като е условно, а въпросното условие не е налице. Изискванията, които са приложими само по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност или на ограничена степен на сигурност, са представени в табличен формат с буква „О” (ограничена степен на сигурност) или „Р” (разумна степен на сигурност) след номера на параграфа. (Вж. параграф А29)

18. При изключителни обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване, съдържащо се в даден МСАИС. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни алтернативни процедури, за да постигне целта на това изискване. Очаква се необходимост практикуващият професионален счетоводител да се отклони от приложимо изискване да възниква единствено когато изискването е да бъде приложена специфична процедура, а при конкретните обстоятелства на ангажимента тази процедура би била неефикасна за постигане целта на въпросното изискване.

Непостигане на дадена цел

19. Ако дадена цел в настоящия МСАИС или в приложим МСАИС по конкретен предмет не може да бъде постигната, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали това изисква практикуващият професионален счетоводител да модифицира заключението си или да се оттегли от ангажимента (когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба). Непостигането на дадена цел, съдържаща се в приложим МСАИС, представлява съществен въпрос, изискващ документиране в съответствие с параграф 79 от настоящия МСАИС.

Етични изисквания

20. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни. (Вж. параграфи А30–А34, А60)

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения

21. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да се увери, че фирмата е следвала подходящите процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност и следва да определи, че заключенията, до които е достигнато в това отношение, са подходящи.

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да приема или продължава ангажимент за изразяване на сигурност, единствено когато: (вж. параграфи А30–А34)

    (а) практикуващият професионален счетоводител няма причина да счита, че приложимите етични изисквания, включително тези относно независимостта, няма да бъдат изпълнени;

    (б) практикуващият професионален счетоводител се е уверил, че тези лица, които ще изпълняват ангажимента, притежават, взети като цяло, подходящата компетентност и способности (вж. също параграф 32); и

    (в) базата, върху която ще бъде изпълнен ангажиментът е договорена, като е:

        (i) установено, че предварителните условия за ангажимент за изразяване на сигурност са налице (вж. също параграфи 24–26); и

        (ii) потвърдено, че е налице общо разбиране между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна относно условията на ангажимента, включително отговорностите на практикуващия професионален счетоводител за докладване.

23. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента, ако информацията е била предварително известна, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва своевременно да комуникира тази информация с фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите мерки.

Предварителни условия за ангажимент за изразяване на сигурност

24. За да се установи дали са налице предварителните условия за изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва, въз основа на предварителните знания за обстоятелствата на ангажимента и обсъжданията със съответната(ите) страна(и), да определи дали: (вж. параграфи А35–А36)

(а) ролите и отговорностите на съответните страни са подходящи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А37–А39)

(б) ангажиментът видимо притежава всички изброени по-долу характеристики:

(i) съответният предмет е подходящ; (вж. параграфи А40–А44)

(ii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, са подходящи за обстоятелствата на ангажимента, включително, че видимо притежават следните характеристики: (вж. параграфи А45–А50)

- уместност;
- пълнота;
- надеждност;
- неутралност;
- разбираемост.

(iii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, ще бъдат на разположение на предвидените потребители; (вж. параграфи А51–А52)

(iv) практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи доказателствата, които са необходими, за да подкрепят заключението на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи А53–А55)

(v) заключението на практикуващия професионален счетоводител, във форма, подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ще бъде включено в писмен доклад; и

(vi) рационална цел, включително, в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, че практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи смислена и съдържателна степен на сигурност. (Вж. параграф А56)

25. В случай че предварителните условия за изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност не са налице, практикуващият професионален

счетоводител следва да обсъди въпроса с ангажиращата страна. Ако не могат да бъдат направени промени, така че предварителните условия да бъдат изпълнени, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента в качеството на ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен при такива обстоятелства обаче, не съответства на изискванията на МСАИС. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада за изразяване на сигурност каквото и да е изявление, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или който и да е друг или други МСАИС.

Ограничение в обхвата преди приемане на ангажимент

26. В случай че ангажиращата страна наложи ограничение в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител в условията на предложен ангажимент за изразяване на сигурност, такова, че практикуващият професионален счетоводител счита, че ограничението ще доведе до това той да откаже изразяване на заключение относно информацията за предмета, то тогава практикуващият професионален счетоводител не следва да приема този ангажимент като ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. (Вж. параграф А156(в))

Договаряне условията на ангажимента

27. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори с ангажиращата страна условията на ангажимента. Договорените условия на ангажимента следва да бъдат посочени с достатъчна степен на детайлност в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение, писмено потвърждение или в закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А57–А58)

28. По отношение на повтарящи се ангажименти, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали обстоятелствата изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ангажиращата страна за съществуващите условия на ангажимента.

Приемане на промяна в условията на ангажимента

29. Практикуващият професионален счетоводител не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно основание. Ако такава промяна все пак бъде направена, практикуващият професионален счетоводител не следва да

пренебрегва доказателствата, получени преди промяната. (Вж. параграф А59)

Доклад за изразяване на сигурност, предписан от законодателството или нормативна разпоредба

30. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция предписват структурата или формулировките в доклада за изразяване на сигурност. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител следва да оцени:

(а) дали е възможно предвидените потребители да разберат погрешно заключението за изразяване на сигурност; и

(б) ако това е така, дали допълнителни обяснения в доклада за изразяване на сигурност биха могли да смекчат евентуалното погрешно разбиране.

В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителните обяснения в доклада за изразяване на сигурност не биха могли да смекчат евентуалното погрешно разбиране, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с подобен закон или нормативна разпоредба не съответства на изискванията на МСАИС. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада за изразяване на сигурност каквото и да е изявление, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или който и да е друг или други МСАИС. (Вж. също параграф 71).

Контрол върху качеството

Характеристики на съдружника, отговорен за ангажимента

31. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва:

(а) да е член на фирма, която прилага МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1; (вж. параграфи А60–А66)

(б) да притежава компетентност в уменията и техниките за изразяване на сигурност, развити чрез интензивно обучения и практическо прилагане; и (вж. параграф А60)

(в) да притежава достатъчна компетентност по съответния предмет и неговото измерване или оценяване, за да може да поеме

отговорност за заключението за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А67–А68)

Определяне на екипа

32. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва: (вж. параграф А69)

(а) да се е уверил, че тези лица, които ще изпълняват ангажимента, притежават, взети като цяло, подходящата компетентност и способности, за да: (вж. параграфи А70–А71)

(i) изпълнят ангажимента в съответствие с уместните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(ii) дадат възможност за издаването на доклад за изразяване на сигурност, който е подходящ при конкретните обстоятелства.

(б) да се е уверил, че практикуващият професионален счетоводител ще бъде в състояние да вземе участие в работата на:

(i) експерта на практикуващия професионален счетоводител, когато ще бъде използвана работата на такъв експерт; и (вж. параграфи А70–А71)

(ii) друг практикуващ професионален счетоводител, който не е част от екипа по ангажимента, когато ще бъде използвана работата по изразяване на сигурност на този практикуващ професионален счетоводител, (вж. параграфи А72–А73)

до степен, която ще бъде достатъчна, за да се поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност относно информацията за предмета.

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

33. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме отговорност за цялостното качество на ангажимента. Това включва отговорност за:

(а) изпълнението на подходящи процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти;

(б) планирането и изпълнението на ангажимента (включително подходящо ръководство и надзор), с оглед спазване на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(в) извършването на прегледи в съответствие с политиките и процедурите на фирмата по отношение на прегледите, както и

преглеждане на документацията по ангажимента преди или на датата на доклада за изразяване на сигурност; (вж. параграф А74)

(г) воденето на подходяща документация за ангажимента, с цел осигуряване на доказателства за постигане на целите на практикуващия професионален счетоводител, както и за това че ангажиментът е изпълнен в съответствие с уместните МСАИС и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(д) предприемането на подходящи консултации от страна на екипа за ангажимента по трудни или спорни въпроси.

34. По време на целия ангажимент съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание, посредством наблюдения и отправяне при необходимост на проучващи запитвания, за доказателства за случаи на неспазване на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажимента. Ако посредством системата на фирмата за контрол върху качеството или по друг начин вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, сочещи, че членове на екипа по ангажимента не са изпълнили приложими етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да определи подходящите действия.

35. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да вземе под внимание резултатите от процеса по текущо наблюдение на фирмата съгласно последната информация, разпространявана от фирмата или ако е приложимо от други фирми от мрежата, и да прецени дали недостатъци, отбелязани в информацията, биха могли да окажат влияние върху ангажимента за изразяване на сигурност.

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

36. По отношение на тези ангажименти, ако има такива, за които законодателството или нормативна разпоредба изискват преглед за контрол върху качеството или за които фирмата е определила, че е необходим преглед за контрол върху качеството на ангажимента:

(а) съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за обсъждането на съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента и да не поставя дата на доклада за изразяване на сигурност преди приключването на този преглед; и

(б) лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, следва да оцени обективно съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, както и доказателствата, до

които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност. Тази оценка следва да включва: (вж. параграф А75)

(i) обсъждане на съществени въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента;

(ii) преглед на информацията за предмета и предложения доклад за изразяване на сигурност;

(iii) преглед на избрана документация по ангажимента, отнасяща се до съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и заключенията, до който е достигнал той; и

(iv) оценка на заключенията, до които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност, и преценка дали предложеният доклад за изразяване на сигурност е подходящ.

Професионален скептицизъм, професионална преценка, умения и техники за изразяване на сигурност

37. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира и изпълнява ангажимента с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А76–А80)

38. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при планирането и изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност, включително при определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. (Вж. параграфи А81–А85)

39. Практикуващият професионален счетоводител следва да прилага умения и техники за изразяване на сигурност, като част от повтарящия се, систематичен процес на изпълнение на ангажимента.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Планиране

40. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира ангажимента така, че той да бъде изпълнен по един ефективен начин, включително да определи обхвата, времето на изпълнение и ръководството на ангажимента, както и естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури, които са необходими, за да бъде постигната целта на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А86–А89)

41. Практикуващият професионален счетоводител следва да реши дали критериите са подходящи с оглед обстоятелствата на ангажимента, включително дали притежават видимо характеристиките, идентифицирани в параграф 24(б)(ii).

42. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че едно или повече предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност не са налице, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и) и да реши:

    (а) дали въпросът може да бъде разрешен по удовлетворителен за практикуващия професионален счетоводител начин;

    (б) дали е целесъобразно да се продължи изпълнението на ангажимента; и

    (в) дали и по какъв начин въпросът да бъде комуникиран в доклада за изразяване на сигурност.

43. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че някои или всички приложими критерии са неподходящи или че част или целият съответен предмет не е подходящ за ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да обмисли оттегляне от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба. Ако практикуващият професионален счетоводител продължи с изпълнението на ангажимента, той следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, или да откаже изразяване на заключение, в зависимост от това какво е подходящо при конкретните обстоятелства. (Вж. параграфи А90–А91)

Ниво на същественост

44. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание нивото на същественост, когато: (вж. параграфи А92–А100)

    (а) планира и изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, включително когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите; и

    (б) оценява дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания.

Разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента

45. Практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) относно това:

(а) дали са им известни действителни случаи, подозрения или твърдения за умишлени неправилни отчитания или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби, касаещи информацията за предмета; (вж. параграф А101-А102)

(б) дали отговорното лице има звено за вътрешен одит и ако това е така, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи допълнителни проучващи запитвания, за да придобие разбиране за дейността и основните констатации на звеното за вътрешен одит във връзка с информацията за предмета; и

(в) дали отговорното лице е използвало експерти при изготвянето на информацията за предмета.

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
46 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента, достатъчно, за да: (а) даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира области, в които е вероятно да възникне съществено неправилно отчитане в информацията за предмета; и (б) предостави по този начин база за разработване и изпълнение на процедури за адресиране на областите, идентифицирани в параграф 46 О(а) и получаване на ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А101–А105, А108) 47 О. При придобиване на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента съгласно параграф 46 О, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание	46 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента, достатъчно, за да: (а) даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета; и (б) предостави по този начин база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове за получаване на разумна степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А101–А104, А108) 47 Р. При придобиване на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента съгласно параграф 46 Р, практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за вътрешния контрол върху изготвянето на информацията за предмета, имащ отношение към ангажимента. Това

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
процеса, използван за изготвяне на информацията за предмета. (Вж. параграф А107)	включва оценка на разработването на тези контроли, имащи отношение към ангажимента, и оценяване дали те са били внедрени чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала, отговарящ за информацията за предмета. (Вж. параграф А106)

Получаване на доказателства

Преценяване на риска и процедури в отговор на рисковете

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
48 О. На базата на разбирането на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 46 О), практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А109–А113) (а) да идентифицира области, в които е вероятно да възникне съществено неправилно отчитане в информацията за предмета; и (б) да разработи и изпълни процедури, за да адресира областите, идентифицирани съгласно параграф 48 О(а) и да получи ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител.	48 Р. На базата на разбирането на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 46 Р), практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А109–А111) (а) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета; и (б) да разработи и изпълни процедури, за да отговори на оценените рискове и да получи разумна степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. Наред с другите процедури във връзка с информацията за предмета, които са

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
	подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват получаване на достатъчни и уместни доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли върху информацията за предмета, когато: (i) оценката на практикуващия професионален счетоводител относно рисковете от съществени неправилни отчитания включва очакване, че контролите функционират ефективно, или (ii) процедурите, различни от тестването на контролите, не могат сами по себе си да осигурят достатъчни и уместни доказателства.
Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност	Преразглеждане оценката за риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
49 О. Ако на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които карат практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства, до момента, в който практикуващият професионален счетоводител е в състояние: (вж. параграфи А113–А118) (а) да заключи, че не е вероятно този въпрос да е причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания; или (б) да реши, че въпросът или въпросите са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания.	49 Р. Оценката на практикуващия професионален счетоводител за рисковете от съществено неправилно отчитане в информацията за предмета може да се промени в хода на ангажимента с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител получи доказателство, което не е в съответствие с доказателствата, върху които практикуващият професионален счетоводител е базирал първоначално оценката си за рисковете от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа тази оценка и съответно да модифицира планираните процедури. (Вж. параграф А113)

46.

47.

48.

49.

50. Когато разработва и изпълнява процедурите, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. В случай че:

(а) доказателствата, получени от един източник, не съответстват на доказателствата, получени от друг; или

(б) практикуващият професионален счетоводител има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство,

практикуващият професионален счетоводител следва да реши какви промени или допълнения към процедурите са необходими, за да бъде разрешен въпросът и следва да прецени ефекта от този въпрос, ако има такъв, върху други аспекти на ангажимента.

51. Практикуващият професионален счетоводител следва да натрупва некоригираните неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента, с изключение на тези, които са очевидно незначителни. (Вж. параграфи А119–А120)

Работа, изпълнена от експерт на практикуващия професионален счетоводител

52. Когато ще бъде използвана работа на експерт на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва също така: (вж. параграфи А121–А125)

(а) да оцени дали експертът на практикуващия професионален счетоводител разполага с необходимата компетентност, способности и обективност за целите на практикуващия професионален счетоводител. В случай че става въпрос за външен експерт на практикуващия професионален счетоводител, оценяването на обективността следва да включва проучващи запитвания относно интереси/участия и взаимоотношения, които биха могли да породят заплаха за обективността на експерта; (вж. параграфи А126–А129)

(б) да придобие достатъчно разбиране за областта на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи А130–А131)

(в) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; и (вж. параграфи А132–А133)

(г) да оцени адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител за целите на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А134–А135)

Работа, изпълнена от друг практикуващ професионален счетоводител, експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или вътрешен одитор (Вж. параграф А136)

53. Когато ще бъде използвана работата на друг практикуващ професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали тази работа е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител.

54. Ако информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, е изготвена с помощта на работата на експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, практикуващият професионален счетоводител следва, до степента, в която това е необходимо, като се има предвид значимостта на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител:

    (а) да оцени компетентността, способностите и обективността на този експерт;

    (б) да придобие разбиране за работата на този експерт; и

    (в) да оцени уместността на работата на този експерт в качеството на доказателство.

55. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва работа на звеното за вътрешен одит, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени следното:

    (а) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на звеното за вътрешен одит подкрепят обективността на вътрешните одитори;

    (б) нивото на компетентност на звеното за вътрешен одит;

    (в) дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството; и

    (г) дали работата на звеното за вътрешен одит е подходяща за целите на ангажимента.

Писмени изявления

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска от съответната(ите) страна(и):

    (а) писмено изявление, че е(са) предоставила(и) на практикуващия професионален счетоводител цялата информация, известна на съответната(ите) страна(и) и имаща отношение към ангажимента. (вж. параграфи А54–А55 и А137–А139)

(б) писмено изявление, потвърждаващо измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии, включително, че всички уместни въпроси са отразени в информацията за предмета.

57. Ако в допълнение към изисканите изявления практикуващият професионален счетоводител реши, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления, които да подкрепят други доказателства, имащи отношение към информацията за предмета, практикуващият професионален счетоводител следва да изиска тези други писмени изявления.

58. Когато писмените изявления се отнасят до въпроси, които са съществени за информацията за предмета, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да оцени тяхната логичност и съответствие с други получени доказателства, включително други изявления (устни или писмени); и

(б) да прецени дали може да се очаква лицата, правещи тези изявления, да са добре информирани по конкретните въпроси.

59. Датата на писмените изявления следва да е възможно най-близо до, но не и след, датата на доклада за изразяване на сигурност.

Поисканите писмени изявления не са предоставени или не са надеждни

60. В случай че едно или повече от поисканите писмени изявления не бъдат предоставени или практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на лицата, предоставящи писмените изявления, или че писмените изявления не са надеждни в някакво друго отношение, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А140)

(а) да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и);

(б) да преоцени почтеността на лицата, от които са поискани или получени писмените изявления и да оцени ефекта, който това би могло да има върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и доказателствата по принцип; и

(в) да предприеме подходящи мерки, включително да определи възможния ефект върху заключението в доклада за изразяване на сигурност.

Последващи събития

61. Когато имат отношение към ангажимента, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание ефекта върху информацията за предмета и върху доклада за изразяване на сигурност от събития до датата на доклада за изразяване на сигурност, както и да реагира адекватно на факти, станали му известни след датата на доклада за изразяване на сигурност, когато те са от такова естество, че ако бяха известни на практикуващия професионален счетоводител към тази дата, биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени доклада за изразяване на сигурност. Степента, в която ще бъдат взети под внимание последващите събития, зависи от потенциала на тези събития да окажат влияние върху информацията за предмета и върху уместността на заключението на практикуващия професионален счетоводител. Практикуващият професионален счетоводител обаче не носи отговорност за изпълнението на каквито и да е процедури по отношение на информацията за предмета след датата на доклада за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А141–А142)

Друга информация

62. Когато документите, съдържащи информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея включват и друга информация, практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с тази друга информация, за да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с информацията за предмета или с доклада за изразяване на сигурност и ако след като се е запознал с тази друга информация практикуващият професионален счетоводител: (вж. параграф А143)

    (а) идентифицира съществено несъответствие между тази друга информация и информацията за предмета или доклада за изразяване на сигурност; или

    (б) узнае за съществено неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, който няма връзка с въпросите, съдържащи се в информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност,

    практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди този въпрос със съответната(ите) страна(и) и при необходимост да предприеме други целесъобразни действия.

Описание на приложимите критерии

63. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали информацията за предмета прави подходяща препратка или описва по подходящ начин приложимите критерии. (Вж. параграфи А144–А146)

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства в контекста на ангажимента и ако при конкретните обстоятелства е необходимо да се опита да получи допълнителни доказателства. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание всички уместни доказателства, независимо дали те изглежда, че потвърждават или противоречат на измерването или оценката на съответния предмет спрямо приложимите критерии. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи необходимите допълнителни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени последствията от това за заключението на практикуващия професионален счетоводител съгласно параграф 65. (Вж. параграфи А147–А153)

65. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира заключение относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. При формиране на това заключение практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание заключението на практикуващия професионален счетоводител съгласно параграф 64 относно достатъчността и уместността на получените доказателства и оценката относно това дали некоригираните неправилни отчитания, поотделно или взети като съвкупност, са съществени. (Вж. параграфи А3 и А154–А155)

66. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, налице е ограничение в обхвата и практикуващият професионален счетоводител следва в зависимост от случая да изрази квалифицирано заключение, да откаже изразяване на заключение или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А156–А158)

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

67. Докладът за изразяване на сигурност следва да е в писмен вид и да съдържа ясно изразяване на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно информацията за предмета. (Вж. параграфи А2, А159–А161)

68. Заключението на практикуващия професионален счетоводител следва да е ясно отделено от информацията или обясненията, които нямат за цел да оказват влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително параграфи за обръщане на внимание, параграфи по други въпроси, констатации, отнасящи се до

конкретни аспекти на ангажимента, препоръки или допълнителна информация, включена в доклада за изразяване на сигурност. Използваната формулировка следва ясно да показва, че параграфите за обръщане на внимание, параграфите по други въпроси, констатациите, препоръките или допълнителната информация нямат за цел да омаловажават заключението на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А159–А161)

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

69. Докладът за изразяване на сигурност следва като минимум да включва следните основни елементи:

(а) наименование, което ясно да посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност; (вж. параграф А162)

(б) адресат; (вж. параграф А163)

(в) идентификация или описание на степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, информацията за предмета и когато това е уместно, съответния предмет. Когато заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено чрез изявление, направено от съответната(ите) страна(и), това изявление следва да е приложено към доклада за изразяване на сигурност, да е възпроизведено в доклада за изразяване на сигурност или да е обект на препратка в доклада за изразяване на сигурност към източник, който е на разположение на предвидените потребители; (вж. параграф А164)

(г) идентификация на приложимите критерии; (вж. параграф А165)

(д) когато това е уместно, описание на съществени вътрешноприсъщи ограничения, свързани с измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии; (вж. параграф А166)

(е) когато приложимите критерии са разработени със специална цел, изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт и че в резултат на това информацията за предмета може да не е подходяща за други цели; (вж. параграфи А167–А168)

(ж) изявление, което да идентифицира отговорното лице и лицето, извършващо измерването или оценяването, ако са различни от отговорното лице, както и да опише техните отговорности и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А169)

(з) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или, когато е налице МСАИС по конкретния предмет, в съответствие с този МСАИС; (вж. параграфи А170–А171)

(и) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира професионалните изисквания или изискванията, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1; (вж. параграф А172)

(к) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност; (вж. параграф А173)

(л) обобщена информация за извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, информацията за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е от съществено значение за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа следва да посочва, че:

(i) процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; и

(ii) поради това, степента на сигурност, получавана при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е значително по-ниска отколкото степента на сигурност, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; (Вж. параграфи А6, А174–А178)

(м) Заключението на практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграфи А2, А179–А181)

(i) когато това е уместно, заключението следва да информира предвидените потребители за контекста, в който трябва да се възприема заключението на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А180)

(ii) при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност заключението следва да бъде изразено в положителна форма; (вж. параграф А179)

(iii) при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност заключението следва да бъде изразено във форма, която информира дали на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания; (вж. параграф А181)

(iv) заключението съгласно точка (ii) или (iii) следва да бъде формулирано с помощта на изрази, които са подходящи с оглед на съответния предмет и приложимите критерии при конкретните обстоятелства на ангажимента и да бъде изразено чрез: (вж. параграф А182)

- съответния предмет и приложимите критерии;
- информацията за предмета и приложимите критерии; или
- изявление, направено от съответната(ите) страна(и).

(v) когато практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение, докладът за изразяване на сигурност следва да съдържа:

- раздел, предоставящ описание на въпроса или въпросите, които са станали причина за модифицирането; и

- раздел, съдържащ модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А183)

(н) подпис на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А184)

(о) дата на доклада за изразяване на сигурност . Датата на доклада за изразяване на сигурност не следва да предшества датата, на която практикуващият професионален счетоводител е получил доказателствата, на които се основава заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително доказателствата, че лицата с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност относно информацията за предмета; (вж. параграф А185)

(п) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Препратка към експерта на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност

70. В случай че практикуващият професионален счетоводител се позовава на работата на негов експерт в доклада за изразяване на сигурност, формулировката на този доклад не следва да навежда на мисълта, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за заключението, изразено в доклада е намалена поради участието на експерта. (Вж. параграфи А186–А188)

Доклад за изразяване на сигурност, предписан от законодателството или нормативна разпоредба

71. В случай че законодателството или нормативна разпоредба изисква от практикуващия професионален счетоводител да използва конкретен формат или формулировка на доклада за изразяване на сигурност, докладът за изразяване на сигурност следва да препраща към настоящия или друг МСАИС само ако съдържа, като минимум, всеки от елементите, посочени в параграф 69.

Немодифицирани и модифицирани заключения

72. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано заключение, когато достигне до заключение:

(а) в случай на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, че информацията за предмета е изготвена във всички съществени аспекти в съответствие с приложимите критерии; или

(б) в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, че на базата на изпълнените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител не е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета не е изготвена във всички съществени аспекти в съответствие с приложимите критерии.

73. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо:

(а) да привлече вниманието на предвидените потребители към въпрос, представен или оповестен в информацията за предмета, който съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е от такава значимост, че е фундаментален за разбирането на предвидените потребители относно информацията за предмета (параграф за обръщане на внимание); или

(б) да комуникира въпрос, който не е представен или оповестен в информацията за предмета и който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител има отношение към разбирането на предвидените потребители за ангажимента, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или доклада за изразяване на сигурност (параграф по други въпроси)

и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да извърши това в параграф в доклада за изразяване на сигурност с подходящо заглавие, който ясно да посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на този въпрос. Когато става въпрос за параграф за обръщане на внимание, този параграф следва да препраща единствено към информация, която е представена или оповестена в информацията за предмета.

74. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази модифицирано заключение при следните обстоятелства:

(а) когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е налице ограничение в обхвата и е възможно ефектът от въпроса да е съществен (вж. параграф 66). В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или да откаже изразяване на заключение;

(б) когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител информацията за предмета съдържа

съществени неправилни отчитания. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение. (Вж. параграф А191)

75. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение, когато съгласно професионалната му преценка ефектът или възможният ефект от даден въпрос не е толкова съществен и всеобхватен, че да изисква отрицателно заключение или отказ от изразяване на заключение. Квалифицираното заключение следва да бъде изразено с фрази като „с изключение на” ефекта или възможния ефект от въпроса, за който се отнася квалификацията. (Вж. параграфи А189–А190)

76. В случай че практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение поради ограничение в обхвата, но му е известен също и въпрос или въпроси, които са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада за изразяване на сигурност ясно описание както на ограничението в обхвата, така и на въпроса или въпросите, които са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания.

77. Когато изявлението, направено от съответната(ите) страна(и) идентифицира и коректно обяснява, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва или:

(а) да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, формулирано чрез съответния предмет и приложимите критерии; или

(б) в случай че условията на ангажимента изрично изискват да формулира заключението си чрез изявление, направено от съответната(ите) страна(и), да изрази неквалифицирано заключение, но да включи в доклада за изразяване на сигурност параграф за обръщане на внимание, препращащ към изявлението, направено от съответната(ите) страна(и), което идентифицира и коректно обяснява, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А192)

Други отговорности във връзка с комуникирането

78. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали му е станал известен въпрос, който съгласно условията на ангажимента и други обстоятелства, свързани с този ангажимент, трябва да бъде комуникиран с отговорното лице; с лицето,

извършващо измерването или оценяването; с ангажиращата страна; с лицата, натоварени с общо управление; или с други лица. (Вж. параграф А193- А199)

Документация

79. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да изготви документацията на ангажимента, осигуряваща информация за базата за доклада за изразяване на сигурност, която е достатъчна и уместна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител без предходна връзка с ангажимента да разбере: (вж. параграфи А200–А204)

    (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени, за да бъдат спазени изискванията на съответния МСАИС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

    (б) резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства; и

    (в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, направените във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, използвани при достигане до тези заключения.

80. В случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира информация, която не съответства на окончателното заключение на практикуващия професионален счетоводител във връзка със съществен въпрос, практикуващият професионален счетоводител следва да документира начина, по който е адресирал това несъответствие.

81. Практикуващият професионален счетоводител следва да окомплектова документацията по ангажимента в досие на ангажимента и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното досие на ангажимента своевременно след датата на доклада за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А205–А206)

82. След като окомплектоването на окончателното досие на ангажимента бъде приключено, практикуващият професионален счетоводител не следва да заличава или унищожава документация по ангажимента от каквото и да е естество преди изтичане на периода за нейното съхранение. (Вж. параграф А207)

83. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да промени съществуващата документация по ангажимента или да добави към нея нови документи, след като окомплектоването на окончателното досие на ангажимента е приключено, практикуващият професионален счетоводител следва,

независимо от естеството на изменението или добавянето, да документира:

(а) конкретните причини за изменението или добавянето; и

(б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Въведение (Вж. параграф 6)

А1. При ангажимент за предоставяне на консултантски услуги практикуващият професионален счетоводител използва техническите си умения, образование, наблюдения, опит и познания. Ангажиментите за предоставяне на консултантски услуги включват аналитичен процес, който обикновено предполага известна комбинация от дейности, отнасящи се до: определяне на цели, установяване на факти, дефиниране на проблеми и възможности, оценяване на алтернативи, разработване на препоръки, включително съответните мерки, комуникиране на резултатите и в някои случаи, прилагане на тези мерки и предприемане на последващи действия. Докладите (ако се издават такива) по принцип са изложени в повествователен стил (или в „разширен” формат („подробен доклад”). Обикновено извършената работа е предназначена да бъде използвана единствено от клиента и в негова полза. Естеството и обхватът на работата се определя от споразумението между практикуващия професионален счетоводител и клиента. Услуга, която отговаря на дефиницията за ангажимент за изразяване на сигурност не е ангажимент за предоставяне на консултантски услуги, а ангажимент за изразяване на сигурност.

Цели

Ангажименти, при които информацията за предмета обхваща редица аспекти (Вж. параграфи 10, 65, 69(м))

А2. Когато информацията за предмета се състои от редица аспекти, възможно е по всеки един аспект да бъдат предоставени отделни заключения. Не е задължително всички тези отделни заключения да се отнасят до една и съща степен на сигурност. По-скоро, всяко заключение се изразява във формата, която е подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Когато се предоставят отделни заключения, препратките в настоящия

МСАИС към заключението в доклада за изразяване на сигурност касаят всяко едно заключение.

Дефиниции

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите при ангажименти за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 12(а)(i))

А3. Тъй като степента на сигурност, получавана при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниска, отколкото тази при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение и са по-малки по обхват в сравнение с процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Основните различия между процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност включват:

(а) Акцентът, който се поставя върху естеството на различните процедури като източник на доказателства, вероятно ще е различен в зависимост от обстоятелствата на ангажимента. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че при конкретните обстоятелства на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е подходящо да постави сравнително по-голямо ударение върху проучващите запитвания до персонала на предприятието и аналитичните процедури, а сравнително по-малко ударение, ако изобщо има такова, върху тестването на контролите и получаването на доказателства от външни източници, отколкото в случай на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

(б) При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може:

- да подбере по-малък брой обекти за проверка; или
- да изпълни по-малък брой процедури (например, да изпълни единствено аналитични процедури при обстоятелства, при които в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност би изпълнил както аналитични, така и други процедури).

(в) При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност аналитичните процедури, които се изпълняват в отговор на риска на ангажимента, включват разработване на очаквания, които да са

достатъчно точни, за да идентифицират съществени неправилни отчитания. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност аналитичните процедури биха могли да бъдат разработени, по-скоро за да подкрепят очаквания относно посоката на тенденциите, взаимовръзките и съотношенията, а не за да идентифицират неправилни отчитания със степента на точност, която се очаква при един ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

(г) Освен това, когато бъдат идентифицирани значителни колебания, взаимоотношения или различия, подходящи доказателства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност биха могли да бъдат получени чрез отправяне на проучващи запитвания и преценяване на отговорите в светлината на известните обстоятелства на ангажимента.

(д) Наред с това, при изпълнение на аналитични процедури в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може да използва примерно данни, които са обобщени в по-голяма степен, например тримесечни, а не месечни данни или да използва данни, които не са били обект на отделни процедури за тестване на тяхната надеждност, в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Степен на сигурност, която е смислена и съдържателна (Вж. параграфи 12(а)(i)(б), 47 О)

А4. Степента на сигурност, която практикуващият професионален счетоводител планира да получи обикновено не се поддава на количествено изразяване и това дали тя е смислена и съдържателна е въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител при конкретните обстоятелства на ангажимента. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, които са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, но независимо от това са планирани с оглед получаване на степен на сигурност, която е смислена и съдържателна. За да бъде смислена и съдържателна, трябва да е вероятно, че степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител ще повиши доверието на предвидените потребители в информацията за предмета до степен, която да е очевидно по-висока от незначителна. (Вж. също параграфи А16–А18)

А5. Сред целия диапазон на всички ангажименти за изразяване на сигурност, какво точно представлява смислена и съдържателна

степен на сигурност може да варира от малко над степен на сигурност, която вероятно ще повиши доверието на предвидените потребители относно информацията за предмета до степен, която е очевидно по-висока от незначителна, до малко под разумната степен на сигурност. Какво е смислено и съдържателно при конкретния ангажимент представлява преценка в рамките на този диапазон, която зависи от обстоятелствата на ангажимента, включително нуждите от информация на предвидените потребители като група, критериите и съответния предмет на ангажимента.

A6. Доколкото степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител в ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност варира, докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа обобщена информация за изпълнените процедури, отчитайки, че информацията относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важна за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграфи 69(л) и A174–A178).

A7. Някои от факторите, които биха могли да са от значение при определяне какво представлява смислена и съдържателна степен на сигурност при конкретен ангажимент, включват, например:

- характеристиките на съответния предмет и критериите, както и това дали съществуват МСАИС по конкретния предмет;
- указанията и други индикации от ангажиращата страна относно естеството на сигурността, която ангажиращата страна очаква практикуващият професионален счетоводител да получи. Така например, условията на ангажимента може да уговарят конкретни процедури, които ангажиращата страна счита за необходими или конкретни аспекти на информацията за предмета, върху които ангажиращата страна би желала практикуващият професионален счетоводител да фокусира изпълняваните от него процедури. Практикуващият професионален счетоводител обаче може да прецени, че за събиране на достатъчни и уместни доказателства, с оглед получаване на смислена и съдържателна степен на сигурност, са необходими други процедури;
- общоприетата практика, в случай че такава съществува, във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност по отношение информацията за конкретния предмет, за сходен предмет или за свързан с него предмет;
- нуждите от информация на предвидените потребители като група. По принцип, колкото по-значителни са последствията за

предвидените потребители от получаване на неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания, толкова по-висока ще е степента на сигурност, която ще е необходима, за да бъде тази информация смислена и съдържателна за тях. Така например, в някои случаи, последствията за предвидените потребители от получаването на неподходящо заключение биха могли да са толкова големи, че ще е необходим ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи степен на сигурност, която да е смислена и съдържателна при конкретните обстоятелства;

- очакването от страна на предвидените потребители, че практикуващият професионален счетоводител ще формира заключението за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за предмета в рамките на кратки срокове и при ниска цена.

Примери за ангажименти за удостоверяване на съответствие (Вж. параграф 12(а)(ii)(а))

А8. Примерите за ангажименти, които могат да бъдат изпълнени съгласно настоящия МСАИС включват:

(а) Устойчиво развитие – ангажиментът за удостоверяване на устойчивото развитие предполага получаване на сигурност във връзка с доклад, изготвен от ръководството или експерт на ръководството (лицето, извършващо измерването или оценяването) относно устойчивото развитие на предприятието;

(б) Спазването на законодателството или нормативна разпоредба – ангажиментът за удостоверяване спазването на законодателството или нормативна разпоредба предполага получаване на сигурност относно изявление на друга страна (лицето, извършващо измерването или оценяването) за спазване изискванията на приложимото законодателство или нормативна разпоредба;

(в) Ефективно изразходване на финансовите средства – ангажиментът за удостоверяване на ефективното изразходване на финансовите средства предполага получаване на сигурност относно измерване или оценка на ефективното изразходване на финансовите средства, извършени от друга страна (лицето, извършващо измерването или оценяването).

Умения и техники за изразяване на сигурност (Вж. параграф 12(б))

А9. Уменията и техниките за изразяване на сигурност включват:

- прилагане на професионален скептицизъм и използване на професионална преценка;
- планиране и изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност, включително събиране и оценяване на доказателства;
- разбиране на информационните системи, както и на ролята и ограниченията на вътрешния контрол;
- обвързване на преценката за нивото на същественост и рисковете на ангажимента с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите;
- прилагане на процедури, които са подходящи за конкретния ангажимент (и които могат да включват проучващи запитвания, проверки на място, повторни изчисления, повторно изпълнение на процедурите, наблюдения, потвърждения и аналитични процедури); и
- практики на системно документиране и умения за съставяне на доклади за изразяване на сигурност.

Критерии (Вж. параграф 12(в), Приложение)

A10. За последователното в разумна степен измерване или оценяване на съответния предмет в контекста на професионалната преценка са необходими подходящи критерии. Без референтната рамка, осигурена от подходящите критерии, всяко заключение е изложено на индивидуално тълкуване и неправилно разбиране. Уместността на критериите зависи в голяма степен от конкретния контекст, т.е. тя се определя с оглед контекста на обстоятелствата на ангажимента. Дори за един и същ съответен предмет може да има различни критерии, които ще доведат до различно измерване или оценка. Така например, дадено лице, извършващо измерването или оценяването, може да избере като един от критериите по отношение на съответния предмет, а именно удовлетвореност на клиентите, броя на клиентски оплаквания, разрешени по потвърден от клиента удовлетворителен за него начин; друго лице, извършващо измерването или оценяването, може да избере броя на повторните покупки в тримесечния период след първоначалната покупка. Уместността на критериите не се влияе от степента на сигурност, т.е., ако критериите не са подходящи за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то те няма да бъдат подходящи и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно. Подходящите критерии включват, когато това е уместно, критерии за представяне и оповестяване.

Риск на ангажимента (Вж. параграф 12(е))

A11. Рискът на ангажимента не се отнася и не включва бизнес рисковете на практикуващия професионален счетоводител, например, загуба на съдебно дело, неблагоприятен отглас сред обществеността или други събития, възникващи във връзка с информацията за конкретен предмет.

A12. По принцип, рискът на ангажимента може да бъде представен чрез следните компоненти, макар да не е задължително всички тези компоненти да са налице или да са от значение при всички ангажименти за изразяване на сигурност:

(а) рискове, върху които практикуващият професионален счетоводител не упражнява пряко влияние, които на свой ред се състоят от:

(i) податливостта на информацията за предмета на съществени неправилни отчитания, преди вземане под внимание на свързаните с нея контроли, прилагани от съответната(ите) страна(и) (вътрешноприсъщ риск); и

(ii) рискът, че съществено неправилно отчитане, възникнало в информацията за предмета, няма да бъде своевременно предотвратено, или разкрито и коригирано, от вътрешния контрол на съответната(ите) страна(и) (риск на контрола); и

(б) риск, върху който практикуващият професионален счетоводител упражнява пряко влияние, а именно рискът, че процедурите, изпълнени от практикуващият професионален счетоводител няма да разкрият съществено неправилно отчитане (риск на разкритията).

A13. Степента, в която всеки от тези компоненти е съществен за конкретния ангажимент се влияе от обстоятелствата на ангажимента, по-специално:

- естеството на съответния предмет и на информацията за предмета. Така например, концепцията за риск на контрола може да е по-полезна, когато съответният предмет е свързан с изготвянето на информация за резултатите от дейността на предприятието, отколкото в случаите, в които е свързан с информация относно ефективността на даден контрол или наличието на определено физическо състояние;

- това дали се изпълнява ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Така например, при

ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност често практикуващият професионален счетоводител може да реши да събере доказателства чрез средства, различни от тестване на контролите, в който случай разглеждането на риска на контрола може да е по-малко целесъобразно, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за същия предмет.

Вземането под внимание на рисковете е въпрос на професионална преценка, а не въпрос, който подлежи на точно измерване.

A14. Свеждането на риска на ангажимента до нула рядко може да бъде постигнато или да е оправдано от гледна точка на разходите и поради това „разумната степен на сигурност" е по-ниска от абсолютната в резултат на фактори, като:

- използването на селективно тестване;
- ограниченията, присъщи на вътрешния контрол;
- факта, че голяма част от доказателствата, които са на разположение на практикуващия професионален счетоводител са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни;
- използването на професионална преценка при събирането и оценяването на доказателствата и формирането на заключения въз основа на тези доказателства;
- в някои случаи, характеристиките на съответния предмет, когато е оценен или измерен спрямо критериите.

Ангажираща страна (Вж. параграф 12(ж), Приложение)

A15. При различните обстоятелства, ангажиращата страна може да е ръководството или лицата, натоварени с общо управление на отговорното лице, законодателен орган, предвидените потребители, лицето, извършващо измерването или оценяването или друга(и) трета(и) страна(и).

Предвидени потребители (Вж. параграф 12(н), Приложение)

A16. В някои случаи може да има предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица имат достъп до него. В такива случаи, особено когато е вероятно интересите на възможните потребители по отношение на съответния предмет да са разположени в широки граници, предвидените потребители могат да бъдат ограничени до основните заинтересовани

страни със съществени и общи интереси. Предвидените потребители могат да бъдат идентифицирани по различен начини, например, чрез споразумение между практикуващия професионален счетоводител и отговорното лице или ангажиращата страна, или въз основа на закон или нормативна разпоредба.

A17. Предвидените потребители или техни представители могат да взаимодействат директно с практикуващия професионален счетоводител и отговорното лице (и ангажиращата страна, в случай че е различна) при определяне на изисквания на ангажимента. Независимо от участието на други лица обаче, и за разлика от ангажимент за изпълнение на договорени процедури (който предполага докладване на фактически констатации на базата на процедури, договорени с ангажиращата страна и подходящи трети страни, а не заключение):

(а) практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите; и

(б) практикуващият професионален счетоводител може да трябва да изпълни допълнителни процедури, ако му стане известна информация, която се различава съществено от тази, върху която е било базирано определянето на планираните за изпълнение процедури (вж. параграфи A116–A118).

A18. В някои случаи, предвидените потребители (например, банкови институции или регулаторни органи) налагат задължение или отправят искане съответната(ите) страна(и) да договори(ят) ангажиментът за изразяване на сигурност да бъде изпълнен със специална цел. Когато ангажиментите използват критерии, които са разработени със специална цел, параграф 69(е) изисква изявление, привличащо вниманието на запознаващите с доклада лица към този факт. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител може да счете за подходящо да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предназначен единствено за конкретни потребители. В зависимост от обстоятелствата на ангажимента, това може да бъде постигнато чрез налагане на ограничение върху разпространението или използването на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграфи A167–A168).

Информация за предмета (Вж. параграф 12(ш), Приложение)

A19. В някои случаи, информацията за предмета може да представлява изявление, което оценява определен аспект на даден процес или на изпълнение, или на спазване на изисквания, във връзка с критериите. Така например, „През разглеждания период вътрешният контрол на

АВС функционира ефективно от гледна точка на критерии XYZ ….” или „През разглеждания период структурата на управление на АВС отговаря на критерии XYZ …”.

Съответна(и) страна(и) (Вж. параграф 13, Приложение)

A20. Ролите, изпълнявани от отговорното лице, от лицето, извършващо измерването или оценяването, и от ангажиращата страна могат да са различни (вж. параграф А37). Освен това, структурите на ръководство и управление са различни в отделните юрисдикции и в отделните предприятия, отразявайки влиянието на фактори, като различната културна и законова среда, както и характеристики, свързани с размера и собствеността на предприятието. Това многообразие означава, че не е възможно МСАИС да посочи конкретно за всички ангажименти лицето или лицата, към които практикуващият професионален счетоводител трябва да отправи проучващи запитвания или от които да изиска изявления или с които да комуникира по друг начин при съответните обстоятелства. В някои случаи, например, когато съответната(ите) страна(и) представлява(т) само част от юридическо лице, идентифицирането на подходящите членове на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, с които да се комуникира, изисква използването на професионална преценка, за да се определи кое лице или кои лица носят отговорност за съответния въпрос или имат информация за него.

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС

Спазване на стандартите, приложими по отношение на ангажимента (Вж. параграфи 1, 5, 15)

A21. Настоящият МСАИС съдържа изисквания, които са приложими спрямо ангажименти за изразяване на сигурност[3] (различни от одити и прегледи на историческа финансова информация), включително ангажименти в съответствие с МСАИС по конкретен предмет. В някои случаи, МСАИС по конкретен предмет също е приложим по отношение на ангажимента. МСАИС по конкретен предмет е приложим по отношение на ангажимента, когато този МСАИС е в

[3] Настоящият МСАИС съдържа изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали, специфични за ангажименти за удостоверяване на съответствие с разумна и с ограничена степен на сигурност. Този МСАИС може да бъде прилаган и по отношение на директнии ангажименти с разумна и с ограничена степен на сигурност, съответно адаптиран и допълнен съобразно обстоятелствата на конкретния ангажимент.

сила, предметът на МСАИС има връзка с ангажимента и обстоятелствата, адресирани от този МСАИС са налице.

A22. МОС и МСАП са предназначени съответно за одити и прегледи на историческа финансова информация и не са приложими спрямо други ангажименти за изразяване на сигурност. Възможно е обаче те да предоставят на практикуващите професионални счетоводители, изпълняващи ангажименти за изразяване на сигурност в съответствие с настоящия МСАИС, общи насоки относно процеса на изпълнение на ангажимента.

Текст на МСАИС (Вж. параграфи 12, 16)

A23. МСАИС съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при съблюдаване на МСАИС, както и изисквания, предназначени да дадат възможност на практикуващия професионален счетоводител да изпълни тези цели. В допълнение, МСАИС съдържат свързаните с това насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителни материали, които осигуряват контекста, необходим за правилното разбиране на съответния МСАИС, както и дефиниции.

A24. Целите, посочени в даден МСАИС осигуряват контекста, в рамките на който се поместват изискванията на този МСАИС, като са предвидени да подпомогнат:

(а) разбирането за това какво е необходимо да бъде постигнато; и

(б) вземането на решение дали е необходимо да бъде направено нещо допълнително за постигане на тези цели.

Очаква се правилното прилагане на изискванията на даден МСАИС от практикуващия професионален счетоводител да осигури достатъчна база, за да може практикуващият професионален счетоводител да постигне заложените цели. Доколкото обаче обстоятелствата, свързани с ангажиментите за изразяване на сигурност, варират в широки граници и всички тези обстоятелства не могат да бъдат предвидени в МСАИС, практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за определянето на процедурите, които са необходими с оглед изпълнение на изискванията на приложимите МСАИС и постигане на целите, посочени в тях. При конкретните обстоятелства на даден ангажимент може да има специфични въпроси, които да изискват практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури в допълнение към тези, изисквани от приложимите МСАИС, за да бъдат изпълнени целите, посочени в тези МСАИС.

A25. Изискванията в МСАИС са формулирани с помощта на израза „следва да”.

A26. Когато това е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. По-специално, тези материали могат:

(а) да обяснят по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща; и

(б) да включват примери, които да са подходящи при съответните обстоятелства.

Макар тези насоки сами по себе си да не налагат изисквания, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали могат да предоставят и основна информация по въпросите, разгледани в даден МСАИС. Когато това е уместно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одитните организации в публичния сектор или за по-малките фирми. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията, съдържащи се в МСАИС. Те обаче не ограничават и не намаляват отговорността на практикуващия професионален счетоводител да прилага и спазва изискванията, съдържащи се в даден МСАИС.

A27. В МСАИС се предоставят дефиниции, които да съдействат за последователното прилагане и тълкуване на МСАИС, като те нямат за цел да са с по-голяма правна сила, отколкото дефинициите, които може да са установени за други цели, независимо дали от законодателството, нормативните разпоредби или по друг начин.

A28. Приложенията представляват част от материалите за приложение и другите пояснителни материали. Целта и предвиденото използване на дадено Приложение са обяснени в основния текст на съответния МСАИС или в заглавието или въведението към самото Приложение.

Спазване на приложимите изисквания (Вж. параграф 17)

A29. Независимо че определени процедури се изискват само по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, те могат да бъдат подходящи и при някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Етични изисквания (Вж. параграфи 3(а), 20, 22(а))

A30. Част А от Кодекса на СМСЕС установява следните фундаментални принципи, които практикуващият професионален счетоводител трябва да спазва:

(а) почтеност;

(б) обективност;

(в) професионална компетентност и надлежно внимание;

(г) конфиденциалност; и

(д) професионално поведение.

А31. Част А от Кодекса на СМСЕС предоставя и концептуална рамка, която да бъде прилагана от професионалните счетоводители, за да:

(а) идентифицират заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Заплахите попадат в една или повече от следните категории:

(i) личен интерес;

(ii) преглед на собствената работа;

(iii) застъпничество;

(iv) фамилиарност; и

(v) сплашване;

(б) оценят значимостта на идентифицираните заплахи; и

(в) приложат при необходимост предпазни мерки, с цел елиминиране на заплахите или свеждането им до приемливо ниво. Предпазните мерки са необходими, когато професионалният счетоводител реши, че заплахите не са на ниво, при което разумна и информирана трета страна вероятно би стигнала до заключение, претегляйки всички конкретни факти и обстоятелства, известни на професионалния счетоводител към този момент, че спазването на фундаменталните принципи не е компрометирано.

А32. Част Б от Кодекса на СМСЕС описва как концептуалната рамка от Част А се прилага при определени ситуации спрямо професионалните счетоводители на публична практика, включително:

- професионално назначение;
- конфликт на интереси;
- второ мнение;
- хонорари и други видове възнаграждения;
- маркетинг на професионалните услуги;
- подаръци и гостоприемство;
- отговорно пазене на активи на клиенти;
- обективност; и

- независимост.

А33. Кодексът на СМСЕС описва независимостта като обхващаща както независимост на мнението, така и независимост в поведението. Независимостта защитава способността да се формира заключение за изразяване на сигурност, без да се става обект на влияния, които биха могли да компрометират това заключение. Независимостта повишава способността да се действа с почтеност и обективност, както и да се запазва отношение на професионален скептицизъм. Въпросите във връзка с независимостта, адресирани в Кодекса на СМСЕС, включват:

- финансови интереси;
- заеми и гаранции;
- бизнес взаимоотношения;
- семейни и лични взаимоотношения;
- трудови правоотношения с клиенти за изразяване на сигурност;
- неотдавнашен трудов стаж при клиент за изразяване на сигурност;
- работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за изразяване на сигурност;
- продължително асоциране на старшия персонал с клиент за изразяване на сигурност;
- предоставяне на услуги, различни от изразяването на сигурност, на клиент за изразяване на сигурност;
- възнаграждения (относителен размер, просрочия и условни възнаграждения);
- подаръци и гостоприемство; и
- действителни съдебни производства или заплаха за съдебен процес.

А34. Професионалните изисквания или изискванията, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност, когато адресират всички въпроси, посочени в параграфи А30–А33 и налагат задължения, които постигат целите на изложените в Части А и Б на Кодекса на СМСЕС изисквания, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения

Предварителни условия за ангажимента (Вж. параграф 24)

А35. Когато става въпрос за публичния сектор, може да се приеме, че някои от предварителните условия за ангажимента са налице, например:

(а) предполага се, че ролите и отговорностите на одитните организации в публичния сектор и на държавните предприятия, попадащи в обхвата на ангажиментите за изразяване на сигурност, са уместни, тъй като по принцип са установени в законодателството;

(б) правото на одитните организации в публичния сектор на достъп до информацията, която е необходима, за да бъде изпълнен ангажиментът, в много случаи е установено в законодателството;

(в) по принцип законодателството поставя изискване заключението на практикуващия професионален счетоводител във форма, подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, да се съдържа в писмен доклад; и

(г) по принцип е налице рационална цел, тъй като ангажиментът е предвиден в законодателството.

А36. В случай че подходящи критерии не са налице за целия предмет, но практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира един или повече аспекти на съответния предмет, за които тези критерии са подходящи, то тогава ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде изпълнен по отношение на този аспект на съответния предмет, разгледат самостоятелно. В такива случаи може да е необходимо докладът за изразяване на сигурност да пояснява, че не се отнася до съответния първоначален предмет в неговата цялост.

Роли и отговорности (Вж. параграфи 12(н), 12(о), 12(т), 12(ц), 13, 24(а), Приложение)

А37. Във всички ангажименти за изразяване на сигурност участват като минимум три страни: отговорното лице, практикуващият професионален счетоводител и предвидените потребители. При много ангажименти за удостоверяване на съответствие отговорното лице може да е същевременно и лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна. Вижте Приложението за коментар относно това как всяка от тези роли се отнася към ангажимента за изразяване на сигурност.

A38. Доказателства, че по отношение на отговорността за съответния предмет е налице подходящо взаимоотношение биха могли да бъдат получени посредством потвърждение, предоставено от отговорното лице. Това потвърждение установява и база за общо разбиране относно отговорностите на отговорното лице и на практикуващия професионален счетоводител. Писменото потвърждение е най-подходящата форма за документиране разбирането на отговорното лице. Дори при липса на писмено потвърждение за отговорността може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да приеме ангажимента, ако, например, други източници, като законодателството или договор, посочват отговорността. В други случаи в зависимост от конкретните обстоятелства може да е целесъобразно ангажиментът да бъде отказан или тези обстоятелства да бъдат оповестени в доклада за изразяване на сигурност.

A39. Лицето, извършващо измерването или оценяването, носи отговорност за това да разполага с разумна база за информацията за предмета. Какво представлява разумна база ще зависи от естеството на съответния предмет и останалите обстоятелства, свързани с ангажимента. В някои случаи, може да е необходим формален процес с всестранни вътрешни контроли, който да предостави на лицето, извършващо измерването или оценяването, разумна база, че информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Фактът, че практикуващият професионален счетоводител ще докладва относно информацията за предмета не замества собствения процес на лицето, извършващо измерването или оценяването, за осигуряване на разумна база за информацията за предмета.

Уместност на съответния предмет (Вж. параграф 24(б)(i))

A40. Подходящият предмет е разграничим и е в състояние да бъде измерен или оценен спрямо приложимите критерии, така че получената в резултат информация за предмета да може да бъде подложена на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят съобразно случая заключение за изразяване на разумна или на ограничена степен на сигурност.

A41. Уместността на съответния предмет не се влияе от степента на сигурност, т.е., ако съответният предмет не е подходящ за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, той не би бил подходящ и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

A42. Различните предмети имат различни характеристики, включително степента, в която информацията за тях е качествена или

количествена, обективна или субективна, историческа или прогнозна и отнасяща се до определен момент във времето или обхващаща определен период. Тези характеристики оказват влияние върху:

(а) точността, с която съответният предмет може да бъде измерен или оценен спрямо критериите; и

(б) убедителността на наличните доказателства.

А43. Идентифицирането на тези характеристики и съобразяването с техния ефект помага на практикуващия професионален счетоводител да оцени уместността на съответния предмет и да определи съдържанието на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф А164).

А44. В някои случаи ангажиментът за изразяване на сигурност се отнася само до една част от съответен по-широк предмет. Така, практикуващият професионален счетоводител може да бъде ангажиран да докладва относно даден аспект от приноса на предприятието за устойчивото развитие, например брой изпълнявани от предприятието програми, които имат положителни от гледна точка на опазването на околната среда резултати. При определяне дали в такива случаи ангажиментът видимо притежава характеристиката да има подходящ предмет, може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да прецени дали информацията относно аспекта, за който е поискано да докладва, вероятно би удовлетворила нуждите от информация на предвидените потребители като група, а също и как информацията за предмета ще бъде представена и разпространявана, например, дали съществуват по-съществени програми с не толкова благоприятни резултати, за които предприятието не докладва.

Уместност и достъпност на критериите

Уместност на критериите (Вж. параграф 24(б)(ii))

А45. Подходящите критерии видимо притежават следните характеристики:

(а) Уместност: уместните критерии водят до информация за предмета, която подпомага вземането на решения от страна на предвидените потребители.

(б) Пълнота: критериите са пълни, когато изготвената в съответствие с тях информация за предмета не пропуска значими фактори, които може разумно да се очаква да повлияят върху решенията на предвидените потребители, вземани въз основа на тази информация за предмета. Пълните критерии включват, когато това е уместно, еталони за представяне и оповестяване.

(в) Надеждност: надеждните критерии дават възможност за последователно в разумна степен измерване или оценяване на съответния предмет, включително съобразно случая, представяне и оповестяване, когато са използвани в сходни обстоятелства от различни практикуващи професионални счетоводители.

(г) Неутралност: неутралните критерии водят до информация за предмета, която съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента е непредубедена.

(д) Разбираемост: разбираемите критерии водят до информация за предмета, която може да бъде разбрана от предвидените потребители.

A46. Неясните описания на очаквания или преценки за индивидуалния опит на дадено лице не са подходящи критерии.

A47. Доколко критериите са подходящи за конкретен ангажимент зависи от това дали те отразяват посочените по-горе характеристики. Относителното значение на всяка една характеристика за конкретен ангажимент е въпрос на професионална преценка. Освен това, възможно е критериите да са подходящи при даден набор от обстоятелства на ангажимента, но да не са подходящи при друг набор от обстоятелства. Така например, докладването до органи на държавното управление или до регулаторни органи може да изисква използването на конкретен набор от критерии, но тези критерии може да не са подходящи за по-широка група потребители.

A48. Критериите могат да бъдат избрани или разработени по различни начини, например, те биха могли да бъдат:

- изложени в закон или нормативна разпоредба;
- издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура;
- разработени колективно от група, която не следва прозрачна регламентирана процедура;
- публикувани в научни списания или литература;
- разработени за продажба със защитено право на собственост;
- специално разработени с цел изготвяне на информацията за предмета при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Начинът, по който са разработени критериите може да окаже влияние върху работата, която практикуващият професионален счетоводител извършва с цел оценяване доколко те са подходящи.

A49. В някои случаи законодателството или нормативна разпоредба предписва критериите, които трябва да бъдат използвани при ангажимента. При липсата на индикации за обратното, предполага се, че тези критерии са подходящи, какъвто е случаят с критериите, издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура, в случай че са уместни от гледна точка на нуждите от информация на предвидените потребители. Такива критерии са известни като установени критерии. Дори когато за съответния предмет са налице установени критерии, конкретни потребители биха могли да договорят други критерии за своите специфични цели. Така например, в качеството на установени критерии могат да бъдат използвани различни общи рамки за оценяване ефективността на вътрешния контрол. Конкретни потребители обаче биха могли да разработят по-подробен набор от критерии, които да отговарят на техните специфични нужди от информация във връзка примерно с пруденциалния надзор. В такива случаи докладът за изразяване на сигурност:

(а) привлича вниманието на потребителите към факта, че информацията за предмета е изготвена в съответствие с критерии със специално предназначение и че в резултат на това информацията за предмета може да не е подходяща за друга цел (вж. параграф 69(е)); и

(б) може да отбелязва, когато това е уместно при обстоятелствата на конкретния ангажимент, че критериите не са изложени в закон или нормативна разпоредба, нито са издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура.

A50. В случай че критериите са специално разработени с цел изготвяне на информацията за предмета при конкретните обстоятелства на даден ангажимент, те не са подходящи, ако водят до информация за предмета или доклад за изразяване на сигурност, които са подвеждащи за предвидените потребители. Желателно е предвидените потребители или ангажиращата страна да потвърдят, че специално разработените критерии са подходящи за целите на предвидените потребители. Липсата на такова потвърждение може да окаже влияние върху това, което трябва да бъде направено, за да се оцени доколко подходящи са критериите и информацията, предоставена за критериите в доклада за изразяване на сигурност.

Достъпност на критериите (Вж. параграф 24(б)(iii))

A51. Критериите трябва да бъдат достъпни за предвидените потребители, за да им дадат възможност да разберат как съответният предмет е бил

измерен или оценен. Критериите се предоставят на разположение на предвидените потребители по един или повече от следните начини:

(а) публично;

(б) чрез включване по ясен начин в представянето на информацията за предмета;

(в) чрез включване по ясен начин в доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф А165);

(г) чрез всеобщо разбиране, например критериите за измерване на времето в часове и минути.

А52. Критериите също така биха могли да са достъпни единствено за предвидените потребители, например, условията на договор или критериите, издадени от отраслова асоциация, които са на разположение само на лицата в съответния отрасъл, тъй като са свързани единствено със специфична цел. Когато случаят е такъв, параграф 69(е) изисква изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предвиден само за конкретни потребители (вж. параграф А167–А168).

Достъп до доказателства (Вж. параграф 24(б)(iv))

Количество и качество на наличните доказателства

А53. Количество и качество на наличните доказателства се влияят от:

(а) характеристиките на съответния предмет или на информацията за предмета. Така например, може да се очакват по-малко обективни доказателства, когато информацията за предмета е ориентирана към бъдещето, а не е историческа; и

(б) други обстоятелства, например случаи, в които доказателства, които разумно може да се очаква, че са налични не са на разположение поради, примерно, момента на назначаване на практикуващия професионален счетоводител, политиката на предприятието за съхранение на документите, неподходящи информационни системи или ограничение, наложено от отговорното лице.

Обикновено, доказателствата ще бъдат по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

Достъп до документация (Вж. параграф 56)

A54. Търсенето на съгласието на съответната(ите) страна(и), че потвърждава(т) и разбира(т) отговорността си да предостави(ят) на практикуващия професионален счетоводител всичко изброено по-долу може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при вземането на решение дали ангажиментът видимо притежава характеристиката достъп до доказателства:

(а) достъп до цялата информация, която е известна на съответната(ите) страна(и) и която има отношение към изготвянето на информацията за предмета, например, регистри, документация и други факти и обстоятелства;

(б) допълнителна информация, която практикуващият професионален счетоводител може да поиска от съответната(ите) страна(и) за целите на ангажимента; и

(в) неограничен достъп до лицата от съответната(ите) страна(и), от които практикуващият професионален счетоводител реши, че е необходимо да получи доказателства.

A55. Естеството на взаимоотношенията между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна би могло да окаже влияние върху способността на практикуващия професионален счетоводител да си осигури достъп до регистрите, документацията и друга информация, която практикуващият професионален счетоводител може да изиска в качеството на доказателства, за да завърши ангажимента. Следователно естеството на тези взаимоотношения може да е уместно съображение, когато се взема решение дали да бъде приет ангажиментът. Примери за някои обстоятелства, при които естеството на тези взаимоотношения може да е проблематично, са включени в параграф A140.

Рационална цел (Вж. параграф 24(б)(vi))

A56. При определяне дали ангажиментът има рационална цел, уместните съображения може да включват следното:

- Предвидените потребители на информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност (особено, когато критериите са разработени със специална цел). Допълнително съображение е вероятността информацията за предмета и докладът за изразяване на сигурност да бъдат използвани и разпространявани сред по-широк кръг лица, а не само сред предвидените потребители.

- Дали се очаква определени аспекти на информацията за предмета да бъдат изключени от ангажимента за изразяване на сигурност и причините за това изключване.
- Характеристиките на взаимоотношенията между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна, например, когато лицето, извършващо измерването или оценяването не е отговорното лице, дали отговорното лице е съгласно с начина на използване на информацията за предмета и дали ще има възможност да извърши преглед на информацията за предмета преди тя да бъде предоставена на разположение на предвидените потребители или да добави коментари, които да бъдат разпространени с информацията за предмета.
- Кой е избрал критериите, които ще бъдат приложени за измерване или оценяване на съответния предмет, и каква е степента на използване на преценки и възможността за предубеденост при тяхното прилагане. По-вероятно е ангажиментът да има рационална цел, ако предвидените потребители са избрали или са участвали в избирането на критериите.
- Съществени ограничения в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител.
- Дали практикуващият професионален счетоводител счита, че ангажиращата страна възнамерява да свърже името на практикуващия професионален счетоводител със съответния предмет или информацията за предмета по един неподходящ начин.

Договаряне на условията на ангажимента (Вж. параграф 27)

A57. В интерес както на ангажиращата страна, така и на практикуващия професионален счетоводител, е практикуващият професионален счетоводител да комуникира писмено договорените условия на ангажимента преди да започне неговото изпълнение с цел избягване на недоразумения. Формата и съдържанието на писменото споразумение или договор ще са различни в зависимост от обстоятелствата на ангажимента. Така например, ако закон или нормативна разпоредба предписват в достатъчна детайлност условията на ангажимента, не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да ги документира в писмено споразумение, с изключение на факта, че се прилага този закон или нормативна разпоредба и че съответната(ите) страна(и)

потвърждава(т) и разбира(т) своите отговорности съгласно този закон или нормативна разпоредба.

A58. Законодателството или нормативна разпоредба, особено в публичния сектор, може да предписва назначаването на практикуващия професионален счетоводител и да му възлага специални правомощия, например, правото на достъп до документацията и друга информация на съответната(ите) страна(и), и отговорности, например изискване практикуващият професионален счетоводител да докладва директно на министър, законодателен орган или обществеността, в случай че съответната(ите) страна(и) направи(ят) опит да ограничи(ат) обхвата на ангажимента.

Приемане на промяна в условията на ангажимента (Вж. параграф 29)

A59. Промяна в обстоятелствата, която засяга изискванията на предвидените потребители или недоразумение относно естеството на ангажимента могат да оправдаят искане за промяна в условията на ангажимента, например, от ангажимент за изразяване на сигурност в ангажимент, при които не се изразява сигурност, или от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства, за да се формира заключение за изразяване на разумна степен на сигурност, не е приемлива причина за промяна от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Контрол върху качеството

Професионални счетоводители на публична практика (Вж. параграфи 20, 31(а)–(б))

A60. Настоящият МСАИС е изготвен в контекста на широк кръг от мерки, които се вземат, за да се гарантира качеството на ангажиментите за изразяване на сигурност, изпълнявани от професионалните счетоводители на публична практика, като например тези, предприемани от организациите членки на Международната федерация на счетоводителите (МФС) в съответствие с Програмата за изпълнение на задълженията на организациите членки на МФС и Изложенията за задълженията на членовете. Тези мерки включват:

- Изисквания за компетентност, като например еталони за образование и опит за допускане до членство и непрекъснато, продължаващо професионално развитие, както и изисквания за усвояване на знания през целия живот.

- Политики и процедури за контрол върху качеството, въведени в рамките на фирмата. МСКК 1 се прилага спрямо всички фирми на професионални счетоводители във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.
- Всеобхватен Етичен кодекс, включително подробни изисквания за независимост, базирани върху фундаменталните принципи на почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Контрол върху качеството на ниво фирма (Вж. параграфи 3(б), 31(а))

A61. МСКК 1 разглежда отговорностите на фирмата да установи и поддържа своя система за контрол върху качеството по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност. Стандартът посочва отговорностите на фирмата за установяване на политики и процедури, разработени с цел да й предоставят разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта. Спазването на МСКК 1 изисква, наред с останалото, фирмата да установи и поддържа система за контрол върху качеството, която включва политики и процедури, адресиращи всеки от посочените по-долу елементи, както и да документира тези политики и процедури и да ги комуникира с персонала на фирмата:

(а) лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата;

(б) приложими етични изисквания;

(в) приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти;

(г) човешки ресурси;

(д) изпълнение на ангажимента; и

(е) текущо наблюдение.

A62. Други професионални изисквания или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които разглеждат отговорностите на фирмата да установи и поддържа система за контрол върху качеството, са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1, когато адресират всички въпроси, посочени в предходния параграф и налагат задължения на фирмата, които постигат целите на изискванията, изложени в МСКК 1.

A63. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента, и подходящите съобщения до останалите членове на екипа по ангажимента, в контекста на поемане от страна на съдружника,

отговорен за ангажимента, на отговорност за цялостното качество на всеки един ангажимент, подчертават факта, че качеството е важно при изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност, и акцентират върху значението за качеството на ангажимента за изразяване на сигурност на:

(а) изпълнението на работа, която съответства на професионалните стандарти и на регулаторните и законови изисквания;

(б) спазването на приложимите фирмени политики и процедури за контрол върху качеството;

(в) издаването на доклад за ангажимента, който е подходящ при конкретните обстоятелства;

(г) възможността на екипа по ангажимента да изразява опасения без страх от ответни мерки.

A64. Ефективната система за контрол върху качеството включва процес на текущо наблюдение, разработен с цел да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че политиките и процедурите на фирмата, отнасящи се до системата за контрол върху качеството, са уместни, адекватни и функционират ефективно.

A65. Освен ако информацията, предоставена от фирмата или от трети страни, не подсказва друго, екипът по ангажимента има право да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството. Така например, екипът по ангажимента може да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството по отношение на:

(а) компетентността на персонала посредством процес на подбор и назначаване и формално обучение;

(б) независимостта посредством натрупване и комуникиране на уместна информация за тази независимост;

(в) поддържането на взаимоотношения с клиенти посредством системи за приемане и продължаване на взаимоотношенията;

(г) спазването на регулаторни и законови изисквания посредством процеса по текущо наблюдение.

При разглеждане на недостатъците, идентифицирани в системата на фирмата за контрол върху качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за изразяване на сигурност, съдружникът, отговорен за ангажимента може да вземе под внимание мерките, предприети от фирмата за коригиране на тези недостатъци.

A66. Недостатък в системата на фирмата за контрол върху качеството не е непременно индикация, че ангажиментът за изразяване на сигурност не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и

приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Умения, познания и опит във връзка със съответния предмет и неговото измерване и оценяване (Вж. параграф 31(в))

A67. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да изпълнява ангажименти за изразяване на сигурност във връзка с широк кръг от съответни предмети и информацията за тези предмети. Някои от тях може да изискват специализирани умения и познания, надхвърлящи тези, притежавани обикновено от отделното лице.

A68. Кодексът на СМСЕС изисква професионалният счетоводител на публична практика да се съгласява да предоставя само тези услуги, които е компетентен да изпълнява.[4] Практикуващият професионален счетоводител носи изключителна отговорност за изразеното заключение за изразяване на сигурност и тази отговорност не се намалява от това, че практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Независимо от това, ако практикуващият професионален счетоводител, който използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, след като е изпълнил изискванията на настоящия МСАИС, достигне до заключението, че работата на този експерт е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител може да приеме констатациите или заключенията на експерта, попадащи в сферата на неговата компетентност, като подходящо доказателство.

Определяне на екип

Колективна компетентност и способности (Вж. параграф 32)

A69. МСКК 1 изисква фирмата да установи политики и процедури за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, разработени с цел да предоставят на фирмата разумна степен на сигурност, че ще осъществява и продължава взаимоотношения и ангажименти, само когато фирмата е компетентна да изпълни ангажимента и разполага с необходимите за това способности, включително време и ресурси.[5]

---

[4] Кодекс на СМСЕС, параграф 210.6

[5] МСКК 1, параграф 26

Експерт на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 32(а), 32(б)(i))

A70. Част от работата, свързана с изразяването на сигурност, може да бъде изпълнявана от мултидисциплинарен екип, който включва един или повече експерти на практикуващия професионален счетоводител. Така например, експерт на практикуващия професионален счетоводител може да е необходим, за да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при придобиване на разбиране за съответния предмет и за други обстоятелства на ангажимента или по един или повече от въпросите, посочени в параграф 46 Р (когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност) или 46 О (когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност).

A71. Когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени някои от процедурите, изисквани от параграф 52 на етапа на приемане или продължаване на ангажимента.

Други практикуващи професионални счетоводители (Вж. параграф 32(б)(ii))

A72. Възможно е информацията за предмета да включва информация, относно която друг практикуващ професионален счетоводител може да е изразил заключение. Практикуващият професионален счетоводител, когато достига до заключение относно информацията за предмета, може да реши да използва доказателствата, върху които се основава заключението на този друг практикуващ професионален счетоводител, за да предостави доказателства относно информацията за предмета.

A73. Работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да бъде използвана например във връзка със съответен предмет в отдалечено местоположение или в чуждестранна юрисдикция. Тези други практикуващи професионални счетоводители не са част от екипа по ангажимента. Уместните съображения, когато екипът по ангажимента планира да използва работата на друг практикуващ професионален счетоводител, може да включват:

- Дали другият практикуващ професионален счетоводител разбира и спазва приложимите етични изисквания, които имат отношение към ангажимента и по-специално дали е независим.
- Професионалната компетентност на другия практикуващ професионален счетоводител.
- Степента на участие на екипа по ангажимента в работата на другия практикуващ професионален счетоводител.

- Дали другият практикуващ професионален счетоводител работи в регулаторна среда, при която се осъществява активен надзор над този практикуващ професионален счетоводител.

Отговорности за преглед (Вж. параграф 33(в))

A74. Съгласно МСКК 1, политиките и процедурите във връзка с отговорността на фирмата за извършване на преглед се определят на базата, че работата на членовете на екипа с по-малък опит е обект на надзор от страна на членове на екипа, притежаващи по-голям опит.[6]

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента (Вж. параграф 36(б))

A75. Други въпроси, които могат да бъдат взети под внимание при преглед за контрол върху качеството на ангажимента, включват:

(а) оценката на екипа по ангажимента за независимостта на фирмата във връзка с този ангажимент;

(б) дали са проведени подходящи консултации по въпроси, при които са налице различия в мненията, както и по други трудни или спорни въпроси, и заключенията, произтичащи от тези консултации; и

(в) дали документацията по ангажимента, подбрана за преглед, отразява работата, извършена във връзка със съществените преценки и подкрепя заключенията, до които е достигнато.

Професионален скептицизъм и професионална преценка

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 37)

A76. Професионалният скептицизъм е нагласа, която включва запазването на повишено внимание, например, към:

- доказателства, които не съответстват на други получени доказателства;
- информация, която поставя под съмнение надеждността на документи и отговори на проучващи запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на доказателство;
- обстоятелства, които подсказват необходимост от процедури в допълнение към тези, изисквани от приложимите МСАИС.
- условия, които е възможно да са индикация за вероятно неправилно отчитане.

---

[6] МСКК 1, параграф 33

A77. Запазването на професионален скептицизъм през целия ангажимент е необходимо, за да се намали например риска от:

- пропускането да бъдат забелязани необичайни обстоятелства;
- прекомерно обобщаване при извеждането на заключения от наблюденията;
- използване на неподходящи предположения при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите и при оценяване на резултатите от тяхното изпълнение.

A78. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на доказателствата. Това включва изследване на несъответстващите си доказателства и поставяне под съмнение надеждността на документите и отговорите на проучващите запитвания. Професионалният скептицизъм включва също преценка на достатъчността и уместността на получените доказателства в светлината на съответните обстоятелства.

A79. С изключение на случаите, в които ангажиментът включва изразяване на сигурност относно това дали документите са автентични и неподправени, практикуващият професионален счетоводител може да приеме, че регистрите и документацията са автентични и неподправени, освен ако няма причини да счита обратното. Независимо от това, параграф 50 изисква от практикуващия професионален счетоводител да прецени надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.

A80. От практикуващия професионален счетоводител не може да се очаква да се абстрахира от минал опит с честността и почтеността на лицата, които предоставят доказателства. Независимо от това, убеждението, че лицата, които предоставят доказателства са честни и почтени не освобождава практикуващия професионален счетоводител от необходимостта да запазва професионален скептицизъм.

Професионална преценка (Вж. параграф 38)

A81. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и уместните МСАИС, както и вземането на информирани решения, необходими по време на целия ангажимент, не могат да бъдат извършени без прилагането на подходящото обучение, познания и опит спрямо конкретните факти и обстоятелства. Професионална преценка е необходима по-специално при вземането на решения относно:

- нивото на същественост и риска на ангажимента;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, използвани, за да бъдат изпълнени изискванията на приложимите МСАИС и да бъдат получени доказателства;
- оценката дали са получени достатъчни и уместни доказателства и дали трябва да бъде направено още нещо, за да бъдат постигнати целите на настоящия МСАИС и на съответните МСАИС по конкретни предмети. По-специално, когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, професионална преценка се изисква при оценяване на това дали е получена смислена и съдържателна степен на сигурност;
- подходящите заключения, които да бъдат изведени на базата на получените доказателства.

A82. Отличителна черта на професионалната преценка, която се очаква от практикуващия професионален счетоводител е, че тя се упражнява от практикуващ професионален счетоводител, чието обучение, познания и опит са допринесли за развиването на необходимата компетентност, за да могат да бъдат правени разумни преценки.

A83. Използването на професионална преценка във всеки един конкретен случай се базира на фактите и обстоятелствата, които са известни на практикуващия професионален счетоводител. Консултациите по трудни и спорни въпроси по време на ангажимента, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата, помагат на практикуващия професионален счетоводител да прави информирани и разумни преценки, включително относно степента, в която конкретни позиции в информацията за предмета се влияят от преценките на съответната(ите) страна(и).

A84. Професионалната преценка може да бъде оценена на базата на това дали направената преценка отразява компетентното прилагане на принципите за изразяване на сигурност и принципите за измерване или оценяване и е както подходяща в светлината на фактите и обстоятелствата, така и съответстваща на тези факти и обстоятелства, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на неговия доклад за изразяване на сигурност.

A85. Професионална преценка трябва да бъде използвана по време на целия ангажимент. Необходимо е също тя да бъде и подходящо документирана. В това отношение параграф 79 изисква практикуващият професионален счетоводител да изготви документация, достатъчна, за да даде възможност на опитен

практикуващ професионален счетоводител, без предходна връзка с ангажимента, да разбере съществените професионални преценки, направени при достигане до заключенията относно съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента. Професионалната преценка не трябва да бъде използвана като оправдание за решения, които иначе не са подкрепени от фактите и обстоятелствата на ангажимента или от достатъчни и уместни доказателства.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Планиране (Вж. параграф 40)

A86. Планирането включва разработване от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител на цялостна стратегия относно обхвата, акцента, сроковете и изпълнението на ангажимента, както и на план за ангажимента, състоящ се от детайлизиран подход към естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени и аргументите за техния избор. Адекватното планиране спомага за отделянето на подходящо внимание на важни области на ангажимента, за своевременното идентифициране на потенциални проблеми и за правилното организиране и управление на ангажимента, за да може той да бъде изпълнен по един ефикасен и ефективен начин. Адекватното планиране помага също така на практикуващия професионален счетоводител да възлага на членовете на екипа по ангажимента подходящи задачи и улеснява ръководството, надзора и прегледа на тяхната работа. Наред с това, адекватното планиране, спомага, когато това е приложимо, и за координирането на работата, извършвана от други практикуващи професионални счетоводители и експерти. Естеството и обхватът на дейностите по планирането ще варират в зависимост от обстоятелствата на ангажимента, например, сложността на съответния предмет и критериите. Примерите за основните въпроси, които биха могли да бъдат взети под внимание включват:

- характеристиките на ангажимента, които дефинират неговия обхват, включително условията на ангажимента и характеристиките на съответния предмет и на критериите;
- очакваното време и естество на необходимите комуникации;
- резултатите от дейностите по приемане на ангажимента и, когато това е приложимо, дали знанията, придобити от други ангажименти, изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента за съответната(ите) страна(и), са уместни;
- процесът на ангажимента;

- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответната(ите) страна(и) и средата, в която тя(те) функционира(т), включително рисковете, че информацията за предмета може да съдържа съществени неправилни отчитания;
- идентифицирането на предвидените потребители и техните нужди от информация и преценяването на нивото на същественост и компонентите на риска на ангажимента;
- степента, в която рискът от измама има отношение към конкретния ангажимент;
- естеството, сроковете и обхватът на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента, например, изисквания по отношение на персонала и експертните знания, включително естеството и степента на участие на експерти;
- ефектът от дейността на звеното за вътрешен одит върху ангажимента.

A87. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да обсъди елементите на планирането със съответната(ите) страна(и), за да улесни изпълнението и управлението на ангажимента (например, за да координира някои от планираните процедури с работата на персонала на съответната(ите) страна(и)). Макар такива обсъждания да се провеждат често, цялостната стратегия на ангажимента и планът за ангажимента остават отговорност на практикуващия професионален счетоводител. При обсъждането на въпроси, включени в цялостната стратегия на ангажимента или в плана за ангажимента, необходимо е да бъде проявено внимание, за да не се компрометира ефективността на ангажимента. Така например, обсъждането на естеството и времето на изпълнение на детайлните процедури със съответната(ите) страна(и) може да компрометира ефективността на ангажимента, като направи тези процедури твърде лесни за прогнозиране.

A88. Планирането не е отделен и независим етап, а непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес по време на целия ангажимент. В резултат на неочаквани събития, промени в обстоятелствата или в получените доказателства, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да преразгледа цялостната стратегия и плана за ангажимента и в резултат на това планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите.

A89. При по-малки или не толкова сложни ангажименти, целият ангажимент може да бъде изпълнен от много малък екип по ангажимента, евентуално включващ съдружника, отговорен за

ангажимента (който може да е и самостоятелно практикуващ професионален счетоводител), работещ без никакви други членове на екипа по ангажимента. При по-малките екипи координацията и комуникацията между членовете на екипа по ангажимента е по-лесна. Не е необходимо в такива случаи организирането на цялостната стратегия на ангажимента да е сложно или времеемко; то варира в зависимост от размера на предприятието, сложността на ангажимента, включително на съответния предмет и на критериите, както и от големината на екипа по ангажимента. Така например, в случай на повтарящи се ангажименти, кратък меморандум, изготвен при приключване на предходния период на базата на преглед на работните книжа и открояващ въпросите, идентифицирани в току-що завършения ангажимент, актуализиран в текущия период на базата на обсъжданията със съответните страни, може да служи като документирана стратегия за ангажимента по отношение на текущия ангажимент.

A90. Ако при обстоятелствата, описани в параграф 43, практикуващият професионален счетоводител продължи с изпълнението на ангажимента:

(а) в случаите, в които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е вероятно, че неподходящите за прилагане критерии или съответно неподходящият предмет ще подведат предвидените потребители, то тогава би било подходящо квалифицирано или отрицателно заключение, в зависимост от това колко съществен и всеобхватен е този въпрос.

(б) в други случаи би било подходящо квалифицирано заключение или отказ от изразяване на заключение, в зависимост от това колко съществен и всеобхватен е този въпрос съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител.

A91. Така например, ако след приемане на ангажимента практикуващият професионален счетоводител установи, че използването на приложимите критерии води до предубеденост в информацията за предмета и тази предубеденост в информацията за предмета е съществена и всеобхватна, то при тези обстоятелства би било подходящо отрицателно заключение.

Ниво на същественост (Вж. параграф 44)

A92. Професионалните преценки относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства, но не се влияят от степента на изразяваната сигурност, т.е., при едни и същи предвидени потребители и при една и съща цел, нивото на

същественост за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност е същото, както при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, тъй като нивото на същественост се базира на нуждите от информация на предвидените потребители.

A93. Възможно е приложимите критерии да разглеждат концепцията за нивото на същественост в контекста на изготвянето и представянето на информацията за предмета и по този начин да предоставят референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител, когато преценява нивото на същественост за ангажимента. Независимо че приложимите критерии могат да разглеждат нивото на същественост по различен начин, концепцията за нивото на същественост по принцип включва въпросите, коментирани в параграфи A92–A100. В случай че приложимите критерии не разглеждат концепцията за нивото на същественост, тези параграфи осигуряват на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка.

A94. Неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, могат да повлияят върху съответните решения на предвидените потребители, вземани въз основа на информацията за предмета. Това как практикуващият професионален счетоводител взема под внимание нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от виждането на практикуващия професионален счетоводител за общите информационни нужди на предвидените потребители като група. В този контекст е логично практикуващият професионален счетоводител да предположи, че предвидените потребители:

(а) разполагат с разумни познания за съответния предмет и готовност да проучат информацията за предмета с необходимото старание;

(б) разбират, че информацията за предмета е изготвена и гарантирана до съответното ниво на същественост и са запознати с концепциите за нивото на същественост, съдържащи се в приложимите критерии;

(в) разбират вътрешноприсъщите елементи на несигурност, придружаващи измерването или оценяването на съответния предмет; и

(г) вземат разумни решения въз основа на информацията за предмета, разгледана в нейната цялостност.

Освен ако ангажиментът не е разработен с цел да удовлетвори специфични нужди от информация на конкретни потребители, обикновено възможният ефект от неправилните отчитания върху

конкретни потребители, чиито нужди от информация може да варират в широки граници, не се взема под внимание (вж. също параграфи А16–А18).

А95. Нивото на същественост се преценява в контекста на качествени и когато това е приложимо, количествени фактори. Относителната значимост на качествените и на количествените фактори при разглеждане нивото на същественост в конкретен ангажимент е въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител.

А96. Качествените фактори може да включват следното:

- брой лица или предприятия, върху които предметът оказва влияние;
- взаимодействието и относителната значимост на различните компоненти на информацията за предмета, когато тя се състои от множество компоненти, например, доклад, който включва многобройни показатели за изпълнение;
- избраните формулировки по отношение на информацията за предмета, която е изложена в текстова форма;
- характеристиките на представянето, което е възприето по отношение на информацията за предмета, когато приложимите критерии позволяват вариации в представянето;
- характера на неправилното отчитане, например, естеството на отклоненията от съответния контрол, когато информацията за предмета представлява изявление, че контролът е ефективен;
- това дали неправилното отчитане оказва влияние върху спазването на законодателството или нормативна разпоредба;
- в случай на периодично докладване по съответния предмет, ефектът от корекция, която засяга информацията за предмета в минал или текущ период, или вероятно ще засегне информацията за предмета в бъдещ период;
- това дали неправилното отчитане е резултат от преднамерено действие или е неумишлено;
- това дали неправилното отчитане е значимо, като се има предвид разбирането на практикуващия професионален счетоводител за известни предходни комуникации до потребителите, например, във връзка с очаквания резултат от измерването или оценяването на съответния предмет;
- това дали неправилното отчитане се отнася до взаимоотношение между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или

оценяването, или ангажиращата страна или до техни взаимоотношения с други страни;

- когато е идентифицирана стойност на праг или на еталон (база за сравнение), дали резултатът от процедурата се отклонява от тази стойност;
- когато съответният предмет е държавна програма или предприятие от публичния сектор, дали конкретен аспект на тази програма или това предприятие е съществен от гледна точка на естеството, прозрачността и чувствителността на програмата или предприятието;
- когато информацията за предмета се отнася до заключение относно спазването на законодателството или нормативна разпоредба, сериозността на последствията от тяхното неспазване.

A97. Количествените фактори се отнасят до величината на неправилните отчитания съотнесени към отчетените суми по отношение на тези аспекти на информацията за предмета, ако има такива, които са:

- изразени с помощта на числа; или
- свързани по друг начин с числени стойности (например, броят наблюдавани отклонения от съответния контрол може да е уместен количествен фактор, когато информацията за предмета е изявление, че контролът е ефективен).

A98. Когато са приложими количествени фактори, планирането на ангажимента единствено с цел разкриване на самостоятелно съществени неправилни отчитания пропуска да вземе под внимание факта, че съвкупността на некоригираните и неразкрити самостоятелно несъществени неправилни отчитания може да стане причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Следователно може да е подходящо при планиране естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите практикуващият професионален счетоводител да определи количествена величина по-ниска от нивото на същественост като база за определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите.

A99. Нивото на същественост се отнася до информацията, обхваната от доклада за изразяване на сигурност. Следователно, когато ангажиментът обхваща някои, а не всички аспекти на информацията, комуникирана относно съответния предмет, нивото на същественост се преценява само във връзка с тази част, която е обхваната от ангажимента.

A100. Извеждането на заключение относно нивото на същественост на идентифицираните в резултат на изпълнените процедури неправилни отчитания изисква професионална преценка. Така например:

- Приложимите критерии при ангажимент за удостоверяване на ефективното изразходване на финансовите средства от страна на спешно отделение на болница могат да включват бързината, с която се предоставят услугите, качеството на услугите, броя пациенти, обработени за една смяна, както и съпоставяне на разходите за услугите с тези на други сходни болници. Ако три от тези приложими критерии са изпълнени, а един не е изпълнен с малко, то тогава е необходима професионална преценка, за да се направи заключение дали спешното отделение на болницата като цяло изразходва финансовите средства по ефективен начин.

- При ангажимент за установяване спазването на изискванията, предприятието може да е изпълнило девет разпоредби на приложимото законодателство или нормативен акт, а да не е изпълнило една разпоредба. Необходима е професионална преценка, за да се направи заключение дали предприятието е изпълнило изискванията на законодателството или нормативния акт като цяло. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа значимостта на разпоредбата, която предприятието не е изпълнило, както и взаимовръзката на тази разпоредба с останалите разпоредби на приложимото законодателство или нормативен акт.

Придобиване на разбиране за обстоятелствата на ангажимента (Вж. параграфи 45–47 Р)

A101. Обсъжданията между съдружника, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител относно податливостта на информацията за предмета на съществени неправилни отчитания и прилагането на приложимите критерии спрямо фактите и обстоятелствата на ангажимента, може да подпомогне екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на този ангажимент. Това е от полза и за комуникиране на значими въпроси с членове на екипа по ангажимента и външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, които не са взели участие в обсъждането.

A102. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, практикуващият професионален счетоводител да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони

и нормативни разпоредби, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия МСАИС, например:

(а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, и да прецени дали са необходими допълнителни действия;

(б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с одитор[7]; и

(в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия и който и да е друг МСАИС (например, във връзка с почтеността на отговорното лице или на лицата, натоварени с общо управление). Параграфи А194-А198 разглеждат допълнително отговорностите на практикуващия професионален счетоводител съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания във връзка с комуникирането и докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

А103. Придобиването на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента предоставя на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка за използване на професионална преценка по време на целия ангажимент, например, когато:

- взема под внимание характеристиките на съответния предмет;
- оценява уместността на критериите;
- разглежда факторите, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, са съществени при направляване усилията на екипа по ангажимента, включително случаите, в които може да е необходимо вземането под внимание на специални

[7] Вж., например, Раздели 225.44–225.48 от Кодекса на СМСЕС

съображения; например, необходимост от специализирани умения или работата на експерт;

- определя и оценява дали количествените нива на същественост продължават да са подходящи (където това е приложимо) и взема под внимание качествени фактори за нивото на същественост;
- разработва очаквания, които да бъдат използвани при изпълнението на аналитични процедури;
- разработва и изпълнява процедури; и
- оценява доказателствата, включително разумността на получените от практикуващия професионален счетоводител устни и писмени изявления.

A104. Обикновено разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента е не толкова задълбочено, колкото това на отговорното лице. Наред с това, обикновено разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е не толкова задълбочено, колкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, например, макар че е възможно при някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител да придобие разбиране за вътрешния контрол над изготвянето на информацията за предмета, често случаят не е такъв.

A105. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, идентифицирането на областите, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета, дава възможност практикуващия професионален счетоводител да фокусира процедурите върху тези области. Така например, при ангажимент, в който информацията за предмета е доклад за устойчиво развитие, практикуващият професионален счетоводител може да се фокусира върху някои области от този доклад. Практикуващият професионален счетоводител може да разработи и изпълни процедури върху цялата информация за предмета, когато информацията за предмета се състои от една единствена област или когато получаването на сигурност върху всички области на информацията за предмета е необходимо с цел получаване на смислена и съдържателна степен на сигурност.

A106. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, разбирането за вътрешния контрол над информацията за предмета помага на практикуващия професионален счетоводител да

идентифицира видовете неправилни отчитания и факторите, които оказват влияние върху рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да оцени проектирането на подходящите контроли и да определи дали те са били въведени, като изпълни процедури в допълнение към проучващите запитвания към отговорното лице. За определяне кои контроли са подходящи при обстоятелствата на конкретния ангажимент е необходима професионална преценка.

A107. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, разглеждането на процеса, използван за изготвяне на информацията за предмета, помага на практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни процедури, адресиращи областите, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. При разглеждане на въпросния процес, практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да реши кои аспекти на процеса са значими за ангажимента, като е възможно да отправи проучващи запитвания към съответната страна относно тези аспекти.

A108. Както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, резултатите от процеса по оценяване на риска на предприятието могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента.

Получаване на доказателства

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите (Вж. параграфи 48 (О)–49 (Р))

A109. Практикуващият професионален счетоводител избира комбинация от процедури, за да получи съобразно случая разумна или ограничена степен на сигурност. Изброените по-долу процедури могат да бъдат използвани например при планиране или изпълнение на ангажимента, в зависимост от контекста, в които те се прилагат от практикуващия професионален счетоводител:

- фактическа проверка;
- наблюдение;
- потвърждение;
- повторно изчисляване;
- повторно изпълнение;

- аналитични процедури; и
- проучващи запитвания.

A110. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху избора на процедури от страна на практикуващия професионален счетоводител включват естеството на съответния предмет; степента на сигурност, която трябва да бъде получена; както и нуждите от информация на предвидените потребители и на ангажиращата страна, включително съответните ограничаващи фактори от гледна точка на време и разходи.

A111. В някои случаи, МСАИС по конкретен предмет може да съдържа изисквания, които оказват влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. Така например, МСАИС по конкретен предмет може да описва естеството или обхвата на конкретни процедури, които трябва да бъдат изпълнени или степента на сигурност, която се очаква да бъде получена при конкретен вид ангажименти. Дори в такива случаи, определянето на точното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите е въпрос на професионална преценка и те ще са различни при различните ангажименти.

A112. Възможно е при някои ангажименти практикуващият професионален счетоводител да не идентифицира области, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. Независимо дали са идентифицирани такива области, практикуващият професионален счетоводител разработва и изпълнява процедури, за да получи смислена и съдържателна степен на сигурност.

A113. Ангажиментът за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки, като на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, която се различава съществено от информацията, въз основа на която са били определени планираните процедури. В хода на изпълнение на планираните процедури, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Тези процедури може да включват искане към лицето, извършващо измерването или оценяването, да проучи идентифицирания от практикуващия професионален счетоводител въпрос и при необходимост да внесе корекции в информацията за предмета.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 49 О)

A114. На практикуващия професионален счетоводител могат да станат известни неправилни отчитания, които, след прилагане на професионална преценка, явно не са индикация за наличието на съществени неправилни отчитания. Примерите по-долу илюстрират случаи, в които е възможно да не са необходими допълнителни процедури, тъй като според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител идентифицираните неправилни отчитания явно не са индикация за наличието на съществени неправилни отчитания:

- Ако нивото на същественост е 10,000 единици и практикуващият професионален счетоводител прецени, че може да е налице евентуална грешка от 100 единици, то по принцип не биха били изисквани допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания вероятно ще е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента, освен ако не са налице други качествени фактори, които трябва да бъдат взети под внимание.
- Ако при изпълнението на набор от процедури върху област, в която е вероятно да са налице съществени неправилни отчитания, отговор на едно сред многото проучващи запитвания не съответства на очакванията, възможно е въпреки това да не са необходими допълнителни процедури, в случай че рискът от съществени неправилни отчитания е на ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажимента в светлината на резултатите от останалите процедури.

A115. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Примерите по-долу илюстрират случаи, в които може да са необходими допълнителни процедури, тъй като идентифицираните неправилни отчитания сочат, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания:

- При изпълнение на аналитични процедури практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира колебание или взаимоотношение, което не съответства на друга имаща отношение към въпроса информация или което се отклонява съществено от очакваните суми или показатели.

- В резултат на преглед на външни източници практикуващият професионален счетоводител може да получи информация за потенциално съществено неправилно отчитане.
- В случай че приложимите критерии разрешават коефициент на грешки в размер на 10%, а на базата на конкретен тест практикуващият професионален счетоводител установи коефициент на грешки в размер на 9%, то тогава може да са необходими допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания може да не е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента.
- В случай че резултатите от аналитичните процедури са в рамките на очакваното, но са близо до горната граница на очакваните стойности, то тогава може да са необходими допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания може да не е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента.

A116. Ако в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, параграф 49 О изисква практикуващият професионален счетоводител да разработи и изпълни допълнителни процедури. Допълнителните процедури може да включват например отправяне на проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) или изпълнение на други, подходящи при конкретните обстоятелства, процедури.

A117. Ако след като е изпълнил допълнителните процедури, изисквани съгласно параграф 49 О, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства или за да достигне до заключение, че не е вероятно въпросът или въпросите да са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, или за да реши, че въпросът или въпросите са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, налице е ограничения в обхвата и тогава се прилага параграф 66.

A118. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, които са необходими, за да бъдат получени доказателства или за да се достигне до заключение, че не е вероятно да съществува съществено неправилно отчитане, или за да се определи, че съществено неправилно отчитане е налице, се формира въз основа например на:

- информацията, получена от оценката, която практикуващият професионален счетоводител е направил на резултатите от вече изпълнените процедури;
- актуализираното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента, получено в хода на изпълнение на целия ангажимент; и
- виждането на практикуващия професионален счетоводител за убедителността на доказателствата, която е необходима, за да бъде адресиран въпросът, който кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания.

Натрупване на некоригираните неправилни отчитания (Вж. параграфи 51, 65)

A119. Некоригираните неправилни отчитания се натрупват по време на ангажимента (вж. параграф 51), с цел, когато се формира заключението на практикуващия професионален счетоводител, да се оцени дали, поотделно или взети като съвкупност, те са съществени.

A120. Практикуващият професионален счетоводител може да определи сума, под която неправилните отчитания ще бъдат очевидно незначителни и няма да трябва да бъдат натрупвани, тъй като практикуващият професионален счетоводител очаква, че натрупването на тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху информацията за предмета. „Очевидно незначителни” не е друг израз за неправилни отчитания, които „не са съществени”. Въпросите, които са очевидно незначителни са от изцяло различен (по-малък) мащаб в сравнение с нивото на същественост, определено в съответствие с параграф 44, и са въпроси, които са очевидно без последствия, независимо дали взети поотделно или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за размер, естество или обстоятелства. Когато е налице несигурност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, счита се, че този въпрос не е очевидно незначителен.

Съображения, когато експерт на практикуващия професионален счетоводител участва в ангажимента

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите (Вж. параграф 52)

A121. Изложените по-долу въпроси често са от значение при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите във връзка с работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител, когато част от работата, свързана с изразяването на

сигурност, се изпълнява от един или повече експерти на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф А70):

(а) значимостта на работата на този експерт в контекста на ангажимента (вж. също параграфи А122–А123);

(б) естеството на въпроса, с който е свързана работата на този експерт;

(в) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, с който е свързана работата на този експерт;

(г) знанията и опитът на практикуващия професионален счетоводител по отношение на предходна работа, извършена от този експерт; и

(д) дали този експерт е обект на политиките и процедурите за контрол върху качеството на фирмата на практикуващия професионален счетоводител (вж. също параграфи А124–А125).

Интегриране на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител

А122. Възможно е ангажименти за изразяване на сигурност да бъдат изпълнявани по широк кръг предмети, които изискват специализирани умения и знания, надхвърлящи тези, притежавани от съдружника, отговорен за ангажимента и другите членове на екипа по ангажимента, и за които се използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. В някои ситуации консултации с експерта на практикуващия професионален счетоводител се провеждат, за да бъдат предоставени съвети по отделен въпрос, но колкото по-голямо е значението на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител в контекста на конкретния ангажимент, толкова по-голяма е вероятността, че този експерт ще работи като част от мултидисциплинарен екип, състоящ се от експерти по съответния предмет и друг персонал, специализиран в изразяването на сигурност. В колкото по-голяма степен работата на този експерт е интегрирана като естество, време на изпълнение и обхват в общата трудова дейност, толкова по-важна е ефективната двустранна комуникация между експерта на практикуващия професионален счетоводител и останалия персонал, специализиран в изразяването на сигурност. Ефективната двустранна комуникация улеснява правилното интегриране на работата на експерта с работата на останалите лица по ангажимента.

А123. Както е отбелязано в параграф А71, когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени някои от процедурите, изисквани съгласно параграф 52 на етапа на приемане или

продължаване на ангажимента. Това важи с особена сила, когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде напълно интегрирана с работата на останалия специализиран в изразяването на сигурност персонал или когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде използвана на ранните етапи от ангажимента, например, при първоначалното планиране и оценяване на риска.

Политики и процедури за контрол върху качеството на фирмата на практикуващия професионален счетоводител

A124. Вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител може да е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, и поради това да е обект на политиките и процедурите за контрол върху качеството на тази фирма в съответствие с МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. Възможен е и вариант, при който вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирма, принадлежаща към мрежата от фирми, която може да споделя общи политики и процедури за контрол върху качеството с фирмата на практикуващия професионален счетоводител. Външният експерт на практикуващия професионален счетоводител не е член на екипа по ангажимента и не е обект на политиките и процедурите за контрол върху качеството в съответствие с МСКК 1.

A125. Екипите по ангажименти имат право да разчитат на системата на фирмата за контрол върху качеството, освен ако информация, предоставена от фирмата или от трети страни не подсказва друго. Степента, в която се разчита на тази система ще бъде различна в зависимост от конкретните обстоятелства и може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител във връзка с такива въпроси, като:

- компетентността и способностите, постигани посредством програмите за подбор, наемане и обучение на персонала.
- оценката на практикуващия професионален счетоводител на обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител са обект на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

- оценката на практикуващия професионален счетоводител на адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Така например, програмите за обучение на фирмата могат да осигурят на вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител подходящото разбиране за взаимовръзката между техните експертни знания и умения и процеса по събиране на доказателства. Уповаването на това обучение и други процеси на фирмата, например, протоколи за определяне на задачите и границите на работата на вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител, може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценяване адекватността на работата на експертите на практикуващия професионален счетоводител.
- спазването на регулаторните и законови изисквания посредством процеси на текущо наблюдение.
- постигането на споразумение с експерта на практикуващия професионален счетоводител.

Това уповаване не намалява отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изпълнение изискванията на настоящия МСАИС.

Компетентност, способности и обективност на експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(а))

A126. Информация относно компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител може да бъде получена от различни източници, като например:

- личен опит с предходна работа, извършена от този експерт;
- обсъждане, проведено с експерта;
- обсъждане с други практикуващи професионални счетоводители или лица, които са запознати с работата на този експерт;
- информираност за неговата квалификация, членство в професионална организация или отраслово сдружение, лиценз за извършване на дейност или други форми на външно признание;
- публикувани доклади или книги, на който този експерт е автор;
- политиките и процедурите на фирмата за контрол върху качеството (вж. също параграфи A124–A125).

A127. Макар експертите на практикуващия професионален счетоводител да не се нуждаят от същото ниво на професионална подготовка, както практикуващия професионален счетоводител, по отношение изпълнението на всички аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност, експертът на практикуващия професионален счетоводител, чиято работа се използва, може да се нуждае от достатъчно разбиране за приложимите МСАИС, което да му даде възможност да обвърже възложената му работа с целта на ангажимента.

A128. Оценката на значимостта на заплахите за обективността и на това дали е налице необходимост от предпазни мерки може да зависи от ролята на експерта на практикуващия професионален счетоводител и значението на работата на експерта в контекста на конкретния ангажимент. Може да съществуват обстоятелства, при които предпазните мерки да не могат да намалят заплахите до приемливо ниво, например, ако предложеният за експерт на практикуващия професионален счетоводител е лице, което е играло важна роля в изготвянето на информацията за предмета.

A129. При оценяване обективността на външните експерти на практикуващия професионален счетоводител може да е целесъобразно:

- да се отправят проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) относно известни й(им) интереси и взаимоотношения, които съответната(ите) страна(и) има(т) с външния експерт на практикуващия професионален счетоводител и които биха могли да окажат влияние върху обективността на този експерт;
- да се обсъдят с този експерт приложимите предпазни мерки, включително професионалните изисквания, приложими по отношение на експерта, и да се оцени дали предпазните мерки са адекватни с оглед свеждане на заплахите до приемливо ниво. Интересите и взаимоотношенията, които може да е целесъобразно да бъдат обсъдени с експерта на практикуващия професионален счетоводител включват:
  - финансови интереси и участия;
  - бизнес и лични взаимоотношения;
  - предоставяне на други услуги от страна на експерта, включително от организацията, в случай че външният експерт представлява организация.

  В някои случай може да е уместно практикуващият професионален счетоводител да получи писмено изявление от външния експерт на практикуващия професионален

счетоводител относно интереси и взаимоотношения със съответната(ите) страна(и), които са известни на експерта.

Придобиване на разбиране за сферата на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(б))

A130. Притежаването на достатъчно разбиране за сферата на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител дава възможност на практикуващия професионален счетоводител:

(а) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата и обективността на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител; и

(б) да оцени адекватността на тази работа за целите на практикуващия професионален счетоводител.

A131. Аспектите на сферата на експертни знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител, които имат отношение към разбирането на практикуващия професионален счетоводител може да включват:

- дали в сферата на експертни знания и умения на този експерт има области на специализация, които имат отношение към ангажимента;
- дали са приложими професионални или други стандарти и регулаторни или законови изисквания;
- какви предположения и методи, включително модели, където това е приложимо, се използват от експерта на практикуващия професионален счетоводител, дали те са общоприети в сферата на експертни знания и умения на този експерт и дали са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- естеството на вътрешните и външни данни и информация, които използва експертът на практикуващия професионален счетоводител.

Споразумение с експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(в))

A132. Може да е целесъобразно споразумението на практикуващия професионален счетоводител с експерта на практикуващия професионален счетоводител да включва въпроси, като изложените по-долу:

(а) ролите и отговорности съответно на практикуващия професионален счетоводител и на експерта;

(б) естество, време на изпълнение и обхват на комуникациите между практикуващия професионален счетоводител и експерта, включително формата на евентуален доклад, който ще бъде предоставен от този експерт; и

(в) необходимостта експертът на практикуващия професионален счетоводител да спазва изискванията за конфиденциалност.

А133. Въпросите, отбелязани в параграф А125, могат да окажат влияние върху нивото на детайлност и формалност на споразумението между практикуващия професионален счетоводител и експерта на практикуващия професионален счетоводител, включително дали е целесъобразно споразумението да е в писмен вид. Споразумението между практикуващия професионален счетоводител и външен експерт на практикуващия професионален счетоводител често е във вид на писмо за ангажимент.

Оценяване адекватността на работата на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(г))

А134. Изложеното по-долу може да е уместно при оценяване адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител за целите на практикуващия професионален счетоводител:

(а) уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт и тяхното съответствие с останалите доказателства;

(б) ако работата на този експерт предполага използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и

(в) ако работата на този експерт предполага използване на изходни данни, които са съществени за работата на експерта, уместността, пълнотата и точността на тези изходни данни.

А135. В случай че практикуващият професионален счетоводител реши, че работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител не е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, възможностите, които са на разположение на практикуващия професионален счетоводител включват:

(а) постигане на договореност с експерта относно естеството и обхвата на допълнителна работа, която да бъде извършена от него; или

(б) изпълнение на допълнителни процедури, подходящи при конкретните обстоятелства.

Работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител, от експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или от вътрешен одитор (Вж. параграфи 53–55)

A136. Независимо че параграфи A121–A135 са изготвени в контекста на използването на работата, извършена от експерт на практикуващия професионален счетоводител, те биха могли да предоставят също така и полезни насоки относно използването на работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител, от експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или от вътрешен одитор.

Писмени изявления (Вж. параграф 56)

A137. Писменото потвърждение на устни изявления намалява възможността от недоразумения между практикуващия професионален счетоводител и съответната(ите) страна(и). Лицето или лицата, от които практикуващият професионален счетоводител изисква писмени изявления обикновено са членове на висшето ръководство или са сред лицата, натоварени с общо управление, в зависимост например от структурата на ръководство и управление на съответната(ите) страна(и), която може да е различна при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влиянието на фактори като различните културни и законови предпоставки или характеристики, отнасящи се до размера или структурата на собствеността.

A138. Други поискани писмени изявления биха могли да включват:

- това дали съответната(ите) страна(и) счита(т), че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, разгледани поотделно или като съвкупност, е несъществен по отношение информацията за предмета. Обобщение на тези позиции обикновено се включва в писмените изявления или прилага към тях;
- това, че значимите предположения, използвани при изготвянето на съществени приблизителни оценки, са разумни;
- това, че съответната(ите) страна(и) е(са) комуникирала(и) с практикуващия професионален счетоводител всички известни й(им) недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към ангажимента, които не са очевидно незначителни и без последствия; и

- когато отговорното лице е различно от лицето, извършващо измерването или оценяването, това, че отговорното лице потвърждава отговорността си за съответния предмет.

A139. Изявленията от съответната(ите) страна(и) не могат да заместят други доказателства, които практикуващият професионален счетоводител би могъл разумно да очаква да бъдат налични. Макар писмените изявления да предоставят необходими доказателства, те сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни доказателства относно който и да е от въпросите, които разглеждат. Нещо повече, фактът, че практикуващият професионален счетоводител е получил надеждни писмени изявления не оказва влияние върху естеството или обхвата на другите доказателства, които практикуващият професионален счетоводител получава.

Поискани писмени изявления не са предоставени или не са надеждни (Вж. параграф 60)

A140. Обстоятелствата, при които практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да получи поискани писмени изявления включват, например, случаи, в които:

- отговорното лице сключва договор с трета страна да извърши съответното измерване или оценяване, а по-късно ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност върху получената в резултат информация за предмета. В някои от тези случаи, например, когато отговорното лице е в продължаващи взаимоотношения с лицето, извършващо измерването или оценяването, отговорното лице може да е в състояние да уреди лицето, извършващо измерването или оценяването, да предостави поисканите писмени изявления, или отговорното лице може да е в състояние да предостави тези изявления, ако има разумни основания да направи това, но в други случаи това може да не е възможно.

- предвиден потребител ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност върху публично достъпна информация, но няма взаимоотношения с отговорното лице от вида, необходим, за да се гарантира, че това лице ще реагира на искането на практикуващия професионален счетоводител за предоставяне на писмени изявления.

- ангажиментът за изразяване на сигурност се изпълнява противно на желанията на лицето, извършващо измерването или оценяването. Случаят може да е такъв например, когато

ангажиментът се изпълнява по силата на съдебно разпореждане или когато законодателен или друг компетентен орган изисква практикуващ професионален счетоводител в публичния сектор да изпълни конкретен ангажимент.

При такива или сходни обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може да няма достъп до доказателствата, които са необходими, за да подкрепят заключението на практикуващия професионален счетоводител. Ако случаят е такъв, се прилага параграф 66 от настоящия МСАИС.

Последващи събития (Вж. параграф 61)

A141. Разглеждането на последващи събития при някои ангажименти за изразяване на сигурност може да няма отношение поради естеството на съответния предмет. Така например, когато ангажиментът изисква заключение относно точността на декларация със статистически данни към даден момент от време, събитията, възникнали между този момент и датата на доклада за изразяване на сигурност може да не засягат заключението или да изискват оповестяване в декларацията или в доклада за изразяване на сигурност.

A142. Както е отбелязано в параграф 61, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за изпълнението на процедури във връзка с информацията за предмета след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Ако обаче след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител на практикуващия професионален счетоводител стане известен факт, който ако му беше известен към датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, можеше да накара практикуващия професионален счетоводител да измени доклада, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и) или да предприеме други, подходящи при конкретните обстоятелства, действия.

Друга информация (Вж. параграф 62)

A143. Допълнителните действия, които биха могли да са подходящи, в случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира съществено несъответствие или му стане известно съществено неправилно докладване на даден факт, включват, например:

- отправяне на искане към съответната(ите) страна(и) да се консултира с квалифицирана трета страна, например юридическия съветник на съответната(ите) страна(и);

- получаване на правна консултация относно последствията от предприемането на различни действия;
- комуникиране с трети страни (например, с регулаторен орган);
- задържане на доклада за изразяване на сигурност;
- оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба;
- описване на същественото несъответствие в доклада за изразяване на сигурност.

Описание на приложимите критерии (Вж. параграф 63)

A144. Описанието на приложимите критерии информира предвидените потребители за общата рамка, върху която се базира информацията за предмета, и е особено важно, когато са налице значителни различия между различните критерии относно начина, по който конкретни въпроси биха могли да бъдат третирани в информацията за предмета.

A145. Описание, заявяващо, че информацията за предмета е изготвена в съответствие с конкретни приложими критерии е подходящо, единствено ако информацията за предмета отговаря на всички уместни изисквания на тези приложими критерии, които са в сила.

A146. Описание на приложимите критерии, което съдържа неточни квалифициращи или ограничителни формулировки (например, „информацията за предмета в съществената си част съответства на изискванията на XYZ”) не е подходящо описание, тъй като може да подведе потребителите на информацията за предмета.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Достатъчност и уместност на доказателствата (Вж. параграфи 12(и), 64)

A147. Доказателствата са необходими, за да подкрепят заключението и доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител. Те са кумулативни по своя характер и се получават основно в резултат от процедури, изпълнени в хода на ангажимента. Те могат обаче да включват и информация, получена от други източници, например, предходни ангажименти (при условие, че практикуващият професионален счетоводител е определил дали са настъпили промени в периода след изпълнението на предходния ангажимент, които биха могли да окажат влияние върху неговата уместност по отношение на текущия ангажимент) или процедурите на фирмата за контрол върху качеството във връзка с приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти. Доказателствата могат да идват от източници във или извън съответната(ите) страна(и).

Информация, която би могла да бъде използвана в качеството на доказателства, може да е била изготвена от експерт, нает или ангажиран от съответната(ите) страна(и). Доказателствата обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава някои аспекти от информацията за предмета, така и информация, която противоречи на определени аспекти на информацията за предмета. Наред с това, в някои случаи липсата на информация (например, отказ от съответната(ите) страна(и) да предостави(ят) поискано изявление) се използва от практикуващия професионален счетоводител и следователно също представлява доказателство. По-голямата част от работата на практикуващия професионален счетоводител при формирането на заключение за изразяване на сигурност се състои от събиране и оценяване на доказателства.

A148. Достатъчността и уместността на доказателствата са взаимосвързани. Достатъчността е мярка за количеството на доказателствата. Необходимото количество доказателства се влияе от рисковете информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания (колкото по-високи са тези рискове, толкова повече доказателства вероятно ще бъдат необходими), а също и от качеството на тези доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства биха били необходими). Получаването на повече доказателства обаче не може да компенсира тяхното лошо качество.

A149. Уместността е мярка за качеството на доказателствата; т.е. тяхното значение и надеждност в осигуряването на подкрепа за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Уместността на доказателствата се влияе от техния източник и естество и зависи от отделните обстоятелства, при които става получаването на тези доказателства. Могат да бъдат направени определени обобщения относно надеждността на различните видове доказателства; тези обобщения обаче са съпътствани от важни изключения. Дори когато доказателствата са получени от източници, външни за съответната(ите) страна(и), може да са налице обстоятелства, които биха могли да повлияят върху тяхната надеждност. Така например, възможно е доказателства, получени от външен източник, да не са надеждни, ако този източник не разполага с необходимите познания или не е обективен. Отчитайки, че може да са налице изключения, следните обобщения относно надеждността на доказателствата биха могли да са от полза:

- Доказателствата са по-надеждни, когато са получени от източници извън съответната(ите) страна(и).
- Доказателствата, които са генерирани вътрешно, са по-надеждни, когато свързаните с тях контроли са ефективни.

- Доказателствата, получени директно от практикуващия професионален счетоводител (например, наблюдение върху прилагането на даден контрол) са по-надеждни, отколкото доказателствата, получени по косвен път или вследствие на умозаключение (например, проучващо запитване относно прилагането на даден контрол).
- Доказателствата са по-надеждни, когато съществуват в документиран вид, независимо дали на хартиен носител, в електронен формат или чрез други способи (например, писмен документ, съставен по време на провеждане на заседание обикновено е по-надежден, отколкото последващо устно изявление относно дискутираните въпроси).

A150. Обикновено практикуващият професионален счетоводител получава по-висока степен на сигурност от вътрешносъгласувани доказателства, които са получени от различни източници или са от различно естество, отколкото от отделни доказателства, разглеждани самостоятелно. Наред с това, получаването на доказателства от различни източници или от различно естество може да покаже, че дадено доказателство не е надеждно. Така например, потвърждаваща информация, получена от източник, който е независим от съответната(ите) страна(и) може да повиши степента на сигурност, която практикуващият професионален счетоводител получава от изявление, направено от съответната(ите) страна(и). И обратно, когато доказателствата, получени от един източник не съответстват на доказателствата, получени от друг, практикуващият професионален счетоводител определя какви допълнителни процедури са необходими, за да разреши това несъответствие.

A151. От гледна точка на получаването на достатъчни и уместни доказателства, по принцип е по–трудно да се получи сигурност относно информация за предмета, обхващаща определен период от време, отколкото относно информация за предмета към определен момент. Освен това, заключенията, предоставени във връзка с процеси, обикновено са ограничени до периода, обхванат от ангажимента; практикуващият професионален счетоводител не предоставя заключение относно това дали процесът ще продължи да функционира по посочения начин и в бъдеще.

A152. Това дали са получени достатъчни и уместни доказателства, върху които практикуващият професионален счетоводител да базира своето заключение, е въпрос на професионална преценка.

A153. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не е постигнал достатъчността или уместността на доказателствата, които е очаквал да получи

посредством планираните процедури. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител приема, че доказателствата, получени в резултат на изпълнените процедури, не са достатъчни и уместни, за да е в състояние да формира заключение относно информацията за предмета. Практикуващият професионален счетоводител може:

- да разшири изпълняваната работа; или
- да изпълни други процедури, които практикуващият професионален счетоводител е преценил, че са необходими при конкретните обстоятелства.

Когато нищо от посоченото по-горе не е практически приложимо при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител няма да може да получи достатъчни и уместни доказателства, за да е в състояние да формира заключение. Такава ситуация може да възникне дори на практикуващия професионален счетоводител да не е станал известен въпроси или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, съгласно разгледаното в параграф 49 О.

Оценяване на достатъчността и уместността на доказателствата (Вж. параграф 65)

А154. Ангажиментът за изразяване на сигурност е кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. В хода на изпълнение на планираните процедури от практикуващия професионален счетоводител, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани процедури. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, която да се различава значително от очакваната информация, върху която са били базирани планираните процедури. Така например:

- Мащабът на неправилните отчитания, които практикуващият професионален счетоводител идентифицира, може да промени професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно надеждността на конкретни източници на информация.
- На практикуващия професионален счетоводител могат да станат известни несъответствия в значимата информация и несъответстващи си или липсващи доказателства.

- В случай че аналитичните процедури са изпълнени към края на ангажимента, резултатите от тези процедури може да покажат риск от съществени неправилни отчитания, който не е бил отчетен преди това.

При такива обстоятелства може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да направи повторна оценка на планираните процедури.

A155. Професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно това какво представлява достатъчни и уместни доказателства се влияе от фактори, като:

- значимостта на потенциалното неправилно отчитане и вероятността то да има съществен ефект, разгледано самостоятелно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, върху информацията за предмета;
- ефективността на отговорите на съответната(ите) страна(и) за адресиране на известния риск от съществени неправилни отчитания;
- опитът, натрупан от предходни ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на сходни потенциални неправилни отчитания;
- резултатите от изпълнените процедури, включително това дали тези процедури са идентифицирали конкретни неправилни отчитания;
- източникът и надеждността на наличната информация;
- убедителността на доказателствата;
- разбирането за съответната(ите) страна(и) и средата, в която тя(те) функционира(т).

Ограничения в обхвата (Вж. параграфи 26, 66)

A156. Ограничение в обхвата може да възникне в резултат на:

(а) обстоятелства извън контрола на съответната(ите) страна(и). Така например, възможно е документация, която практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да провери, да е била случайно унищожена;

(б) обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на практикуващия професионален счетоводител. Така например, физически процес, който практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо да наблюдава,

може да е протекъл преди ангажирането на практикуващия професионален счетоводител; или

(в) ограничения, наложени от отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, или от ангажиращата страна на практикуващия професионален счетоводител, които биха могли примерно да попречат на практикуващия професионален счетоводител да изпълни процедура, която счита за необходима при конкретните обстоятелства. Ограниченията от този вид могат да имат и други последствия за ангажимента, например за преценката на практикуващия професионален счетоводител на риска на ангажимента или при приемането и продължаването на ангажимента.

A157. Невъзможността да бъде изпълнена конкретна процедура не представлява ограничения в обхвата, в случай че практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, като изпълни алтернативни процедури.

A158. Процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност по дефиниция са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Ограниченията, които е известно че съществуват преди приемането на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, представляват уместно съображение при установяване дали са налице предварителните условия за ангажимент за изразяване на сигурност, в частност, дали ангажиментът видимо притежава характеристиките за достъп до доказателства (вж. параграф 24(б)(iv)) и рационална цел (вж. параграф 24(б)(vi)). Ако след като е приет ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, допълнително ограничения бъде наложено от съответната(ите) страна(и), може да е целесъобразно оттегляне от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

Форма на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграфи 67–68)

A159. Устни и други форми на изразяване на заключения могат да бъдат разбрани погрешно без подкрепата на писмен доклад. Поради тези причини, практикуващият професионален счетоводител не докладва устно или като използва символи (условни обозначения), без наред с това да предостави писмен доклад за изразяване на сигурност, който да е на разположение, когато се предоставя устният доклад или се използва символът (условното обозначение). Така например, символът (условното обозначение) може да е свързано чрез

хиперлинк с писмен доклад за изразяване на сигурност, качен в Интернет.

A160. Настоящият МСАИС не изисква стандартизиран формат за докладване по всички ангажименти за изразяване на сигурност. Вместо това той идентифицира основните елементи, която трябва да включва докладът за изразяване на сигурност. Докладите за изразяване на сигурност са индивидуално пригодени към конкретните обстоятелства на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител може да използва заглавия, номера на параграфи, типографски средства, например, представяне на даден текст с удебелен шрифт, както и други механизми за повишаване яснотата и удобството за четене на доклада за изразяване на сигурност.

A161. Практикуващият професионален счетоводител може да избере „кратка форма” или „разширен” стил на докладване („подробен доклад”), за да улесни ефективната комуникация с предвидените потребители. Докладите в „кратка форма” обикновено включват само основните елементи. „Подробните” доклади включват и друга информация и обяснения, които нямат за цел да окажат влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител. В допълнение към основните елементи, подробните доклади могат да описват в детайли условията на ангажимента, приложимите критерии, които се използват, констатации, отнасящи се до конкретни аспекти на ангажимента, подробности за квалификацията и опита на практикуващия професионален счетоводител и други лица, участващи в ангажимента, оповестяване на нивата на същественост, и, в някои случаи, препоръки. Практикуващият професионален счетоводител може да счете, че е полезно да вземе под внимание доколко предоставянето на тази информация е от значение за информационните нужди на предвидените потребители. Съгласно изискването в параграф 68, допълнителната информация ясно се разграничава от заключението на практикуващия професионален счетоводител и се формулира по такъв начин, че недвусмислено да посочва, че няма за цел да омаловажи значението на това заключение.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

Наименование (Вж. параграф 69(а))

A162. Подходящото наименование помага да се идентифицира естеството на доклада за изразяване на сигурност и да се разграничи той от докладите, издавани от други лица, например, такива, които не е необходимо да спазват същите етични изисквания, както практикуващият професионален счетоводител.

Адресат (Вж. параграф 69(б))

A163. Адресатът идентифицира страната или страните, към които е насочен докладът за изразяване на сигурност. Обикновено докладът за изразяване на сигурност се адресира до ангажиращата страна, но в някои случаи може да има други предвидени потребители.

Информация за предмета и съответен предмет (Вж. параграф 69(в))

A164. Идентифицирането и описанието на информацията за предмета и когато това е подходящо, съответния предмет, може да включват, например:

- момента или периода от време, за които се отнася измерването или оценяването на съответния предмет;
- когато е приложимо, наименованието на отговорното лице или на компонент на отговорното лице, за които се отнася съответният предмет;
- обяснение на тези характеристики на съответния предмет или на информацията за предмета, за които предвидените потребители следва да са информирани, и как тези характеристики биха могли да повлияят върху точността на измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии или върху убедителността на наличните доказателства. Например:
  - степента, в която информацията за предмета е качествена или количествена, обективна или субективна, историческа или прогнозна;
  - промените в предмета или в други обстоятелства на ангажимента, които оказват влияние върху съпоставимостта на информацията за предмета в отделните периоди.

Приложими критерии (Вж. параграф 69(г))

A165. Докладът за изразяване на сигурност идентифицира приложимите критерии, спрямо които е измерен или оценен съответният предмет, така че предвидените потребители да могат да разберат базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Докладът за изразяване на сигурност може да включва приложимите критерии или да препраща към тях, ако те са включени в информацията за предмета или са на разположение по друг начин от лесно достъпен източник. При конкретните обстоятелства може да е уместно да се оповести:

- източникът на приложимите критерии и това дали те се съдържат в закон или нормативна разпоредба или са издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура, т.е. дали те са установени критерии в контекста на съответния предмет (а ако не са, описание на аргументите, поради които те се считат за подходящи);
- използваните методи за измерване или оценяване, когато приложимите критерии позволяват избор измежду няколко метода;
- съществени тълкувания, направени при използването на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- това дали е имало промени в използваните методи за измерване или оценяване.

Вътрешноприсъщи ограничения (Вж. параграф 69(д))

A166. Макар в някои случаи да може да се очаква, че вътрешноприсъщите ограничения ще бъдат добре разбрани от предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност, в други случаи може да е подходящо в доклада за изразяване на сигурност тези ограничения да бъдат изрично посочени. Така например, в доклад за изразяване на сигурност, отнасящ се до ефективността на вътрешния контрол, може да е подходящо да се отбележи, че историческата оценка за ефективността не е приложима за бъдещи периоди поради риска, че вътрешният контрол може да стане неадекватен в резултат на промени в условията или поради това, че степента на съответствие с политиките и процедурите може да се понижи.

Специална цел (Вж. параграф 69(е))

A167. В някои случаи е възможно приложимите критерии, използвани за измерване или оценяване на съответния предмет, да са разработени със специална цел. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да използват конкретни приложими критерии, разработени за регулаторни цели. С оглед избягване на недоразумения, практикуващият професионален счетоводител обръща вниманието на потребителите на доклада за изразяване на сигурност върху този факт и върху това, че поради тази причина е възможно информацията за предмета да не е подходяща за други цели.

A168. В допълнение към предупреждението, изисквано съгласно параграф 69(е), практикуващият професионален счетоводител може да счете за

подходящо да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предвиден единствено за конкретни потребители. В зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента, например, законодателството или нормативна разпоредба на конкретна юрисдикция, това може да бъде постигнато, като се ограничи разпространението или използването на доклада за изразяване на сигурност. Макар докладът за изразяване на сигурност да може да бъде ограничен по този начин, липсата на ограничение до конкретен потребител или цел сама по себе си не е индикация, че практикуващият професионален счетоводител носи юридическа отговорност по отношение на този потребител или за тази цел. Дали се носи юридическа отговорност ще зависи от правните обстоятелства на всеки казус и от съответната юрисдикция.

Съответни отговорности (Вж. параграф 69(ж))

A169. Идентифицирането на съответните отговорности информира предвидените потребители, че отговорното лице носи отговорност за съответния предмет, лицето, извършващо измерването или оценяването носи отговорност за измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии, а ролята на практикуващия професионален счетоводител е да изрази независимо заключение относно информацията за предмета.

Изпълнение на ангажимента в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) и МСАИС по конкретен предмет (Вж. параграф 69(з))

A170. Когато МСАИС по конкретен предмет е приложим само по отношение на част от информацията за предмета, може да е подходящо да се посочи както МСАИС по конкретния предмет, така и настоящият МСАИС.

A171. Изявление, съдържащо неточни квалифициращи или ограничаващи формулировки (например, „ангажиментът е изпълнен, вземайки под внимание МСАИС 3000 (преработен)“) може да подведе потребителите на доклада за изразяване на сигурност.

Приложими изисквания за контрол върху качеството (Вж. параграф 69(и))

A172. Текстът по-долу е илюстрация за изявление в доклада за изразяване на сигурност във връзка с приложимите изисквания за контрол върху качеството:

> Фирмата прилага Международен стандарт за контрол върху качеството 1 и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирани политики и процедури във връзка със спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Спазване на изискванията за независимост и други етични изисквания (Вж. параграф 69(к))

A173. Текстът по-долу е илюстрация за изявление в доклада за изразяване на сигурност във връзка със спазването на етичните изисквания:

> Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Обобщена информация за извършената работа (Вж. параграфи A6, 69(л))

A174. Обобщената информация за извършената работа помага на предвидените потребители да разберат заключението на практикуващия професионален счетоводител. По отношение на много ангажименти за изразяване на сигурност на теория е възможен неограничен брой варианти на процедурите. На практика обаче е трудно тези процедури да бъдат комуникирани ясно и недвусмислено. Други задължителни становища, издадени от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, може да са полезни на практикуващите професионални счетоводители при изготвяне на обобщената информация.

A175. Когато липсва специален МСАИС, който да предоставя насоки относно процедурите по конкретен предмет, обобщената информация би могла да включва по-подробно описание на извършената работа. Може да е целесъобразно обобщената информация да съдържа изявление, че извършената работа е включвала оценяване на уместността на приложимите критерии.

A176. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа обикновено е по-подробна, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и идентифицира ограниченията във връзка с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. Причината за това е, че правилното възприемане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е съществено за разбирането на заключението, изразено във форма, която предоставя информация относно това дали на базата на изпълнените процедури на практикуващия професионален счетоводител е станал известен съществен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Може да е целесъобразно също така в обобщената информация за извършената работа да се посочат определени процедури, които не са били изпълнени и които

обикновено би се очаквало да бъдат изпълнени при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Пълното идентифициране на всички такива процедури обаче може да не е възможно, тъй като разбирането и преценката на риска на ангажимента, които се изискват от практикуващия професионален счетоводител са по-ограничени, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A177. Факторите, които да бъдат взети под внимание при определяне степента на детайлност, която да бъде предоставена в обобщената информация за извършената работа, включват:

- обстоятелства, специфични за даденото предприятие (например, различното естество на дейността на предприятието в сравнение с типичната за съответния сектор);
- специфични обстоятелства на ангажимента, оказващи влияние върху естеството и обхвата на изпълнените процедури;
- очакванията на предвидените потребители относно степента на детайлност, която да бъде предоставена в доклада, на базата на пазарната практика или приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

A178. Важно е обобщената информация да бъде изложена по един обективен начин, който да позволява на предвидените потребители да разберат извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. В повечето случаи това не предполага подробно представяне на цялостния работен план, но от друга страна е важно информацията да не е обобщена по такъв начин, че да е двусмислена и да не е изложена по начин, който я надценява или разкрасява.

Заключение на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 12(а)(i)(а), 69(м))

A179. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, включват:

- когато са изразени чрез съответния предмет и приложимите критерии, „По наше мнение, предприятието е спазило, във всички съществени аспекти, изискванията на закон XYZ”;
- когато са изразени чрез информацията за предмета и приложимите критерии, „По наше мнение, прогнозата за финансовите резултати от дейността на предприятието е изготвена правилно, във всички съществени аспекти, на базата на критерии XYZ”; или

- когато са изразени чрез изявление, направено от съответната страна, „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че предприятието е спазило изискванията на закон XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти,” или „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че ключовите показатели за изпълнение са представени в съответствие с критерии XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти”.

A180. Може да е целесъобразно предвидените потребители да бъдат информирани за контекста, в който трябва да бъде разглеждано заключението на практикуващия професионален счетоводител, когато докладът за изразяване на сигурност включва обяснение на конкретни характеристики на съответния предмет, за които предвидените потребители следва да са уведомени. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да включва например формулировка, като: „Това заключение е формирано на базата на въпросите, изложени на друго място в настоящия независим доклад за изразяване на сигурност”.

A181. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, включват:

- когато са изразени чрез съответния предмет и приложимите критерии, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че [предприятието] не е спазило, във всички съществени аспекти, изискванията на закон XYZ”.

- когато са изразени чрез информацията за предмета и приложимите критерии, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не са ни известни съществени изменения, които да трябва да бъдат направени в оценката на ключовите показатели за изпълнение, за да бъдат те в съответствие с критерии XYZ ”.

- когато са изразени чрез изявление, направено от съответната страна, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че изявлението на [съответната страна], че [предприятието] е спазило изискванията на закон XYZ, не е достоверно във всички съществени аспекти”.

A182. Форми на изразяване, които биха могли да са полезни по отношение на съответните предмети включват, например, една или комбинация от следните фрази:

- По отношение на ангажименти за установяване спазването на изискванията—„спазвайки изискванията на” или „в съответствие с”.
- По отношение на ангажименти, при които приложимите критерии описват процес или методология за изготвянето или представянето на информацията за предмета – „правилно изготвена”.
- По отношение на ангажименти, при които принципите за достоверно представяне се съдържат в приложимите критерии – „достоверно”.

A183. Включването на заглавие над параграфите, съдържащи модифицирани заключения и въпроса или въпросите, предизвикали модификацията, спомага за разбираемостта на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Примерите за подходящи заглавия включват съобразно случая „Квалифицирано заключение”, „Отрицателно заключение” или „Отказ от изразяване на заключение” и „База за квалифицирано заключение” или „База за отрицателно заключение”.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 69(н))

A184. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или от личното име на индивидуалния практикуващ професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител в определени юрисдикции от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да заяви в доклада си професионалната си квалификация или одобрението от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Дата (Вж. параграф 69(о))

A185. Включването на дата в доклада за изразяване на сигурност информира предвидените потребители, че практикуващият професионален счетоводител е отчел ефекта върху информацията за предмета и върху доклада за изразяване на сигурност от събития, които са възникнали до тази дата.

Препратка към експерта на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 70)

A186. В някои случаи е възможно законодателството или нормативна разпоредба да изисква препратка към работата на експерта на

практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност, например, с цел прозрачност в публичния сектор. Такава препратка може да е целесъобразна и при други обстоятелства, например, за да се обясни естеството на модификация на заключението на практикуващия професионален счетоводител или когато работата на експерта представлява неразделна част от констатациите, включени в подробен доклад.

A187. Независимо от това, практикуващият професионален счетоводител носи изключителна отговорност за изразеното заключение и тази отговорност не се намалява от това, че практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Следователно е важно, ако докладът за изразяване на сигурност се позовава на експерт на практикуващия професионален счетоводител, формулировката на доклада да не навежда на мисълта, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена в резултат на участието на този експерт.

A188. Малко вероятно е широко използваното позоваване в подробен доклад, че ангажиментът е изпълнен от подходящо квалифициран персонал, включващ експерти по съответния предмет и специалисти по изразяването на сигурност, да бъде погрешно разбрано като намалена отговорност. Потенциалът за неправилно разбиране обаче е по-висок при доклади в кратка форма, в които може да бъде представена минимум контекстуална информация или когато позоваването става чрез посочване на името на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Следователно в такива случаи може да е необходима допълнителна формулировка, която да не позволи докладът за изразяване на сигурност да навежда на мисълта, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена поради участието на експерт.

Немодифицирани и модифицирани заключения (Вж. параграфи 74–77, Приложение)

A189. Терминът „всеобхватен” описа ефекта или възможния ефект върху информацията за предмета от неправилни отчитания, ако има такива, които не са разкрити поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства. Всеобхватен ефект върху информацията за предмета е този, който според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител:

(a) не е ограничен до отделни аспекти на информацията за предмета;

(б) ако е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от информацията за предмета; или

(в) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за това как предвидените потребители разбират информацията за предмета.

A190. Естеството на въпроса и преценката на практикуващия професионален счетоводител относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху информацията за предмета оказват влияние върху вида заключение, което ще бъде изразено.

A191. Примери за квалифицирани и отрицателни заключения и отказ от изразяване на заключение са:

- Квалифицирано заключение (пример за ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност със съществено неправилно отчитане) – „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за квалифицирано заключение”, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че изявлението на [съответната страна] не представя достоверно, във всички съществени аспекти, спазването от страна на предприятието на изискванията на закон XYZ”.

- Отрицателно заключение (пример за съществено и всеобхватно неправилно отчитане, както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отрицателно заключение”, изявлението на [съответната страна] не представя достоверно спазването от страна на предприятието на изискванията на закон XYZ”.

- Отказ от изразяване на заключение (пример за съществено и всеобхватно ограничение в обхвата, както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отказ от изразяване на заключение”, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства, за да формираме заключение относно изявлението на [съответната страна]. Поради тази причина, ние не изразяваме заключение относно това изявление”.

A192. В някои случаи е възможно лицето, извършващо измерването или оценяването, да идентифицира и правилно да поясни, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Така например, при ангажимент за установяване

спазването на изискванията лицето, извършващо измерването или оценяването може правилно да опише случаите на неспазване на изискванията. При такива обстоятелства параграф 76 изисква практикуващият професионален счетоводител да привлече вниманието на предвидените потребители към описанието на същественото неправилно отчитане или като изрази квалифицирано или отрицателно заключение, или като изрази неквалифицирано заключение, но обърне внимание върху въпроса като направи изрична препратка към него в доклада за изразяване на сигурност.

Други отговорности във връзка с комуникирането (Вж. параграф 78)

A193. Въпросите, които може да е целесъобразно да бъдат комуникирани с отговорното лице, с лицето, извършващо измерването или оценяването, с ангажиращата страна или с други лица, включват случаи на измама или подозрения за измама, както и предубеденост при изготвяне на информацията за предмета.

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

A194. Приложимите етични изисквания може да включват изискване за докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби до подходящото ниво на ръководството или до лицата, натоварени с общо управление. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничават комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с отговорното лице, ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

A195. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може:

(а) да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието;

(б) да установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства[8].

А196. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания; или.

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин.

А197. Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби в съответствие със закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да включва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, на които практикуващият професионален счетоводител се натъква или за които узнава при изпълнението на ангажимента, но които може да не засягат информацията за предмета. Съгласно настоящия МСАИС, от практикуващия професионален счетоводител не се очаква да притежава ниво на разбиране относно закони и нормативни разпоредби, извън тези, които засягат информацията за предмета. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания обаче, може да предполагат практикуващият професионален счетоводител да използва познания, професионална преценка и експертни умения, за да отговори на такива случаи на неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна

[8] Вж., например, Раздели 225.51 до 225.52 от Кодекса на СМСЕС

разпоредба е в крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

A198. При някои обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания[9].

A199. Практикуващия професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или с фирма, част от мрежата от фирми), да получи правен съвет, за да разбере професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие или да се консултира, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност).[10]

Документация (Вж. параграфи 79–83)

A200. Документацията включва отразяване на съображенията на практикуващия професионален счетоводител по всички съществени въпроси, които изискват използване на професионална преценка и свързаните с тях заключения. Когато са налице трудни въпроси, свързани с принципи или професионална преценка, документацията, включваща уместните факти, които са били известни на практикуващия професионален счетоводител към момента на достигане до заключението, може да спомогне за демонстриране на познанието на практикуващия професионален счетоводител.

A201. Документирането на всеки разгледан въпрос и всяка използвана по време на ангажимента професионална преценка нито е необходимо, нито е практически възможно. Освен това не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да документира отделно (например, във вид на отговори на въпросник)

---

[9] Вж., например, Раздел 140.7 и Раздел 225.53 от Кодекса на СМСЕС

[10] Вж., например, Раздел 225.55 от Кодекса на СМСЕС

съблюдаването на положения, спазването на които се демонстрира от документи, включени в досието на ангажимента. Аналогично, не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да включва в досието на ангажимента заменени чернови на работни книжа, бележки, които отразяват непълни или предварителни разсъждения, предходни копия на документи, коригирани с оглед типографски или други грешки, както и дубликати на документи.

A202. Когато използва професионална преценка при оценяване обема на документацията, която да бъде изготвена и съхранена, практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание какво е необходимо, за да се предостави разбиране за извършената работа и за основанието за взетите основни решения (на не и детайлните аспекти на ангажимента) на друг практикуващ професионален счетоводител, който няма предходен опит с ангажимента. Възможно е този друг практикуващ професионален счетоводител да е в състояние да придобие разбиране за детайлните аспекти на ангажимента, само като ги обсъди с практикуващия професионален счетоводител, който е изготвил документацията.

A203. Документацията може да включва например документиране на:

- идентифициращите характеристики на конкретните позиции или въпроси, които са тествани;
- лицето или лицата, които са извършили работата по ангажимента и датата, на която тази работа е завършена;
- лицето или лицата, които са извършили преглед на изпълнената работа по ангажимента, както и датата и обхвата на този преглед; и
- обсъжданията на съществени въпроси със съответната(ите) страна(и) и други лица, включително естеството на обсъдените съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени тези обсъждания.

A204. Документацията може да включва например документиране на:

- въпроси, идентифицирани във връзка със спазването на приложимите етични изисквания и начина, по който са били разрешени;
- заключенията относно спазването на изискванията за независимост, приложими по отношение на ангажимента, както и съответните обсъждания с фирмата, които подкрепят тези заключения;

- заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност;
- естеството и обхвата на консултациите, осъществени в хода на изпълнение на ангажимента и произтичащите от тях заключения.

Окомплектоване на окончателното досие на ангажимента

A205. МСКК 1 (или други професионални изисквания, или изискванията, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1) изисква фирмите да установят политики и процедури за своевременното приключване на окомплектоването на досиетата по ангажиментите.[11] Обикновено подходящият срок, в рамките на който да приключи окомплектоването на окончателното досие на ангажимента, е не повече от 60 дни след датата на доклада за изразяване на сигурност.[12]

A206. Приключването на окомплектоването на окончателното досие на ангажимента след датата на доклада за изразяване на сигурност е административен процес, който не предполага изпълнение на нови процедури или извеждане на нови заключения. По време на процеса на окончателно окомплектоване обаче могат да бъдат правени промени в документацията, в случай че те са административни по своя характер. Примерите за такива промени включват:

- заличаване или отстраняване на заменени документи;
- сортиране, съпоставяне и включване на кръстосани препратки в работни книжа;
- подписване след приключване на въпросници, отнасящи се до процеса по окомплектоване на досието;
- документиране на доказателства, които практикуващият професионален счетоводител е получил, обсъдил или съгласувал със съответните членове на екипа по ангажимента преди датата на доклада за изразяване на сигурност.

A207. МСКК 1 (или национални изисквания, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1) изисква фирмите да установят политики и процедури за съхранение на документацията за ангажимента.[13] Периодът на съхранение на документацията при

---

[11] МСКК 1, параграф 45

[12] МСКК 1, параграф A54

[13] МСКК 1, параграф 47

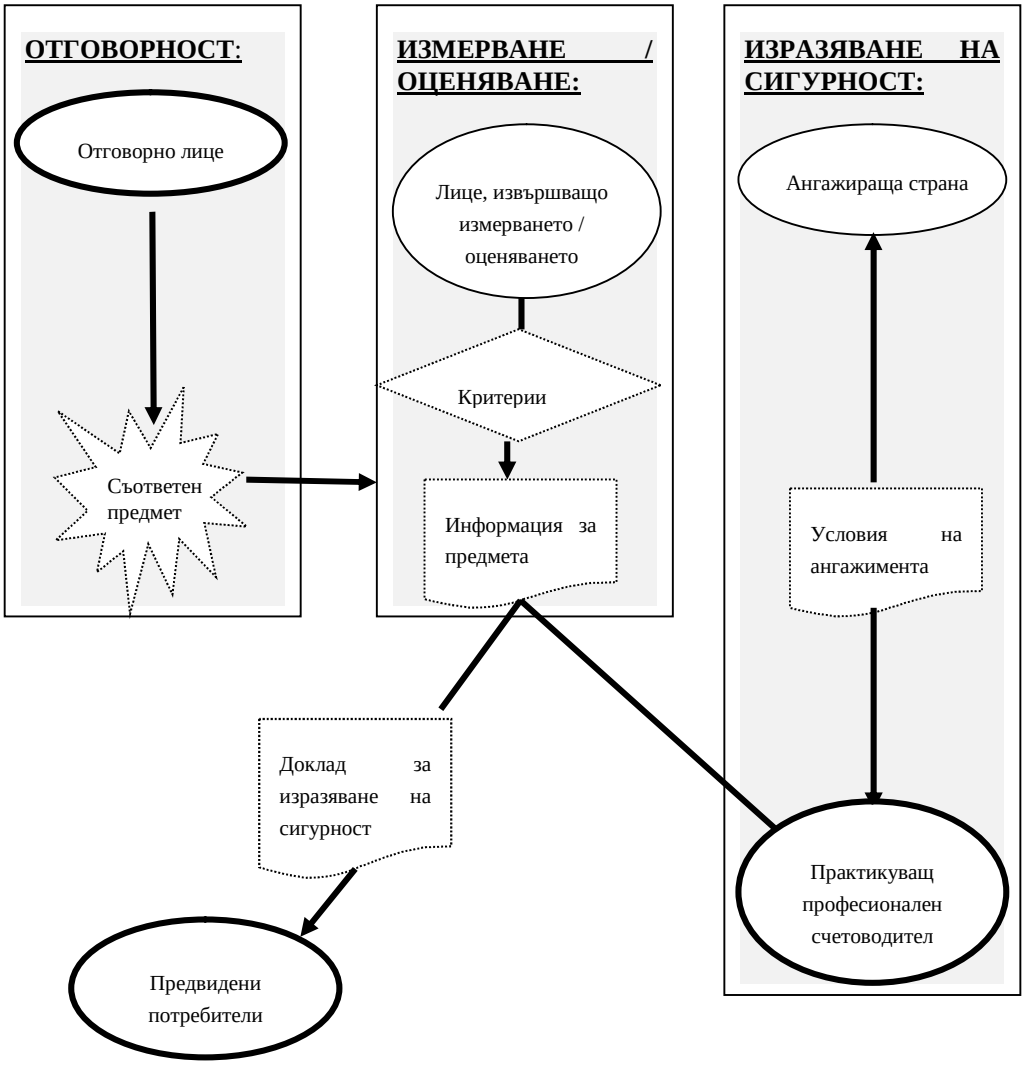
ангажименти за изразяване на сигурност обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада за изразяване на сигурност.[14]

[14] МСКК 1, параграф А61

Приложение

(Вж. параграфи 2, А8, А11, А16, А36–А38)

Роли и отговорности



1. Всички ангажименти за изразяване на сигурност имат като минимум три страни: отговорното лице, практикуващият професионален счетоводител и предвидените потребители. В зависимост от

конкретните обстоятелства на ангажимента, може да е налице отделна роля за лицето, извършващо измерването или оценяването и за ангажиращата страна.

2. Диаграмата по-горе илюстрира как следните роли се отнасят към ангажимента за изразяване на сигурност:

   (а) Отговорното лице носи отговорност за съответния предмет.

   (б) Лицето, извършващо измерването или оценяването, използва критериите, за да измери или оцени съответния предмет, което има за резултат информацията за предмета.

   (в) Ангажиращата страна договаря условията на ангажимента с практикуващия професионален счетоводител.

   (г) Практикуващият професионален счетоводител събира достатъчни и уместни доказателства, за да изрази заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, в информацията за предмета.

   (д) Предвидените потребители вземат решения въз основа на информацията за предмета. Предвидените потребители са лицето(ата) или организацията(ите), или групата(ите) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност.

3. Във връзка с тези роли могат да бъдат изложени следните съображения:

   - Всеки ангажимент за изразяване на сигурност има като минимум отговорно лице и предвидени потребители, наред с практикуващия професионален счетоводител.
   - Практикуващият професионален счетоводител не може да бъде отговорното лице, ангажиращата страна или предвиден потребител.
   - При директен ангажимент практикуващият професионален счетоводител е също така и лицето, извършващо измерването или оценяването.
   - При ангажимент за удостоверяване на съответствие отговорното лице или друго лице, но не и практикуващият професионален счетоводител, може да е лицето, извършващо измерването или оценяването.
   - Когато практикуващият професионален счетоводител е измерил или оценил съответния предмет спрямо критериите, ангажиментът е директен ангажимент. Характерът на този ангажимент не може да бъде променен в ангажимент за

удостоверяване на съответствие, като друга страна поеме отговорността за измерването или оценяването, например, като отговорното лице приложи към информацията за предмета изявление, с което поема отговорност за нея.

- Отговорното лице може да бъде ангажиращата страна.
- При много ангажименти за удостоверяване на съответствие отговорното лице може да е също така и лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна. Пример за това е случаят, в който предприятието ангажира практикуващ професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на доклад, който предприятието е изготвило във връзка със собствените си практики по устойчиво развитие. Пример за случаите, в които отговорното лице е различно от лицето, извършващо измерването или оценяването, е случаят, в който практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на доклад, изготвен от държавна организация във връзка с практиките по устойчиво развитие на непублична компания.
- При ангажимент за удостоверяване на съответствие обикновено лицето, извършващо измерването или оценяването, предоставя на практикуващия професионален счетоводител писмено изявление относно информацията за предмета. В някои случаи практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да получи такова изявление, например, когато ангажиращата страна не е лицето, извършващо измерването или оценяването.
- Отговорното лице може да е един от предвидените потребители, но не и единственият предвиден потребител.
- Отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и предвидените потребители може да са от различни предприятия или от едно и също предприятие. Пример за второто е, когато, при двустепенна структура на управление, надзорният съвет може да потърси изразяване на сигурност относно информация, предоставена от изпълнителния съвет на предприятието. Взаимоотношението между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и предвидените потребители трябва да се разглежда в контекста на конкретния ангажимент и може да се различава от по-традиционно дефинираните линии на отговорност. Така например, висшето ръководство на предприятието (предвиденият потребител) може да ангажира практикуващия

професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност относно конкретен аспект от дейността на предприятието, за който непосредствена отговорност носи по-ниско ниво на ръководството (отговорното лице), но за който висшето ръководство носи крайната отговорност.

- Ангажираща страна, която не е същевременно и отговорното лице, може да е предвиденият потребител.

4. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да бъде изразено или чрез:

   - съответния предмет и приложимите критерии;
   - информацията за предмета и приложимите критерии; или
   - изявление, направено от съответната страна.

5. Практикуващият професионален счетоводител и отговорното лице биха могли да се договорят да прилагат принципите на МСАИС спрямо ангажимент, при който няма други предвидени потребители освен отговорното лице, но всички останали изисквания на МСАИС са изпълнени. В такива случаи, докладът на практикуващия професионален счетоводител включва изявление, ограничаващо използването на доклада до отговорното лице.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3400

(Предишен МОС 810)

ПРОВЕРКА НА ПРОГНОЗНА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

(Този стандарт е в сила)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	1-7
Изразяване на сигурност от одитора по отношение на прогнозна финансова информация	8-9
Поемане на ангажимент	10-12
Познание за бизнеса	13-15
Разглеждан период	16
Процедури на проверка	17-25
Представяне и оповестяване	26
Доклад за проверка на прогнозна финансова информация	27-33

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3400 „Проверка на прогнозна финансова информация” следва да се чете в контекста на „Предговора към Международните стандарти за контрол върху качеството, одита, изразяването на сигурност и свързаните по съдържание услуги”, който установява приложението и обхвата на действие на МСАИС.

Въведение

1. Целта на настоящия Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) е да установи стандарти и да предостави насоки при извършването на ангажименти за проверка и издаване на доклад върху прогнозна финансова информация, включително процедури за проверка на най-добра приблизителна оценка и хипотетични предположения. Настоящият МСАИС не е приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация, изразена в общ или описателен вид, като например такава, съдържаща се в обсъждане и анализ от страна на ръководството в годишния доклад на предприятието, въпреки че редица от процедурите, изложени в настоящия стандарт, биха могли да бъдат подходящи за подобна проверка.

2. **При извършване на ангажимент за проверка на прогнозна финансова информация, одиторът следва да получи достатъчни и уместни доказателства доколко:**

   (а) Предположенията на ръководството за най-добра приблизителна оценка се базират на разумни, а в случаите на хипотетични предположения, доколко тези предположения са последователни с целта на информацията.

   (б) Прогнозната финансова информация е подходящо изготвена въз основа на предположенията.

   (в) Прогнозната финансова информация е подходящо представена и всички съществени предположения са адекватно оповестени, включително ясна индикация доколко тя представлява предположения за най-добра приблизителна преценка или хипотетични предположения.

   (г) Прогнозната финансова информация е изготвена на последователна основа с историческия финансов отчет, при използване на подходящи счетоводни принципи.

3. „Прогнозна финансова информация” представлява финансова информация, основана на предположения за събития, които могат да възникнат в бъдеще и за възможни действия на предприятието. Тя е изключително субективна по своя характер и нейното изготвяне изисква в значителна степен прилагането на преценка. Прогнозната финансова информация може да бъде под формата на прогноза, проекция на очаквани бъдещи възможности или комбинация от двете, например, прогноза за една година плюс проекция на очаквани бъдещи възможности за период от пет години.

4. „Прогноза” е перспективна финансова информация, изготвена на базата на предположения за бъдещи събития, които ръководството очаква да се

случат и действията, които ръководството очаква да предприеме към датата на изготвяне на информацията (предположения за най-добра приблизителна оценка).

5. „Проекция на бъдещи възможности” представлява очакваната по предвиждане финансова информация, изготвена въз основа на:

(а) хипотетични предположения относно бъдещи събития и управленски действия, които не се очаква задължително да възникнат, като например предприятия, които са в начална фаза или обсъждат основна промяна в характера на дейността си;

(б) комбинация от най-добра приблизителна оценка и хипотетични предложения.

Подобна информация показва възможните последици към датата, към която се изготвя информацията, ако възникнат тези събития и действия (сценарий „какво би се случило, ако”).

6. Прогнозната финансова информация може да включва както финансов отчет, така и един или повече елементи на финансов отчет и може да бъде изготвена:

(а) като вътрешен инструмент на ръководството, например с цел подпомагане оценката на евентуална капиталова инвестиция;

(б) за разпространение до трети страни, например:

- Проспект, който да бъде предоставен на потенциални инвеститори, съдържащ информация за бъдещи очаквания.
- Годишен доклад, предоставящ информация на акционери, регулаторни органи и други заинтересовани страни.
- Документ, предоставящ информация на кредитори, който може да включва например, прогнози за паричния поток.

7. Ръководството носи отговорност за изготвянето и представянето на прогнозната финансова информация, включително идентифицирането и оповестяването на предположенията, въз основа на които тя е базирана. От одитора може да бъде поискано да провери и издаде доклад върху прогнозната финансова информация, с цел повишаване на нейната надеждност, независимо дали е предназначена за използване от трети страни или е само за вътрешни цели.

Изразяване на сигурност от одитора по отношение на прогнозна финансова информация

8. Прогнозната финансова информация е свързана със събития и действия, които все още не са възникнали и може да не възникнат. Въпреки че може да съществуват доказателства в подкрепа на предположенията, въз

основа на които се базира прогнозната финансова информация, такива доказателства сами по себе си са обикновено ориентирани към бъдещето и, поради това имат спекулативен характер, за разлика от доказателствата, които обичайно съществуват при одита на историческа финансова информация. Поради това одиторът не е в състояние да изрази мнение доколко резултатите, посочени в прогнозната финансова информация ще бъдат постигнати.

9. В допълнение, имайки предвид видовете доказателства, съществуващи при преценката на предположенията, въз основа на които се базира прогнозната финансова информация, може да бъде трудно одиторът да получи степен на удовлетвореност, която да бъде достатъчна за изразяване на положително мнение, че в предположенията не съществуват съществени неправилни отчитания. Следователно, в настоящия МСАИС, в случаите, когато издава доклад относно разумността на предположенията на ръководството, одиторът предоставя единствено умерена степен на сигурност. Въпреки това, в случаите, когато по преценка на одитора е получена подходяща степен на удовлетвореност, на одитора не се забранява да изрази положителна сигурност по отношение на предположенията.

Поемане на ангажимент

10. Преди да приеме ангажимент за извършване на проверка на прогнозна финансова информация, одиторът обръща внимание, наред с други обстоятелства на:

- предвижданата употреба на информацията;
- дали информацията ще бъде общо разпространявана или разпространението ще бъде ограничено;
- естеството на предположенията, т.е. дали те представляват най-добра приблизителна счетоводна оценка или хипотетични предположения;
- елементите, които ще бъдат включени в информацията;
- периода, обхванат от информацията.

11. **Одиторът не следва да приема или следва да се оттегли от ангажимент, в случаите, когато предположенията са очевидно нереалистични или, когато счита, че прогнозната финансова информация ще бъде неподходяща за употребата, за която е предназначена.**

12. **Одиторът и клиентът следва да съгласуват условията на ангажимента.** В интерес както на предприятието, така и на одитора е одиторът да изпрати писмо за поемане на ангажимент, с цел избягване на недоразумения по отношение на ангажимента. Писмото за поемане на

ангажимент разглежда въпросите, включени в параграф 10 и излага отговорностите на ръководството за предположенията и за предоставянето на одитора на цялата свързана информация и данни от източниците, използвани при разработването на предположенията.

Познание за бизнеса

13. **Одиторът следва да придобие достатъчни познания за бизнеса, за да бъде в състояние да прецени, дали всички съществени предположения, необходими за изготвянето на прогнозната финансова информация, са били установени.** Той следва също да се запознае с процеса на изготвяне на прогнозната информация, използван от предприятието, като вземе предвид, например:

    - Вътрешните контроли върху системата, която е използвана за изготвяне на прогнозната финансова информация, както и познанията и опита на лицата, които изготвят прогнозната финансова информация.
    - Характера на изготвяната от предприятието документация, подкрепяща предположенията на ръководството.
    - Степента на използване на статистически, аритметични и компютърно-поддържани техники.
    - Методите, които са използвани за разработка и приложение на предположенията.
    - Точността на прогнозната финансова информация, изготвена в предходни периоди и причините за съществени отклонения.

14. **Одиторът следва да прецени степента, до която е обосновано позоваване на историческата финансова информация на предприятието.** От одитора се изисква да притежава познания за историческата финансова информация на предприятието, за да прецени доколко прогнозната финансова информация е изготвена въз основа на последователна с историческата финансова информация база и да осигури историческа мярка за разглеждане предположенията на ръководството. Одиторът следва да установи, например, дали съответната историческа информация е одитирана или преглеждана и дали при нейното изготвяне са използвани приемливи счетоводни принципи.

15. Ако одиторският доклад или докладът от прегледа на историческа финансова информация от предходен период е различен от немодифициран, или ако предприятието е в процес на започване на дейността, одиторът разглежда фактори на

околната среда и ефекта върху проверката на прогнозната финансова информация.

Разглеждан период

16. **Одиторът следва да прецени периода, обхванат от прогнозната финансова информация.** Тъй като предположенията стават по-спекулативни с удължаването на разглеждания период, колкото повече се удължава периодът, толкова повече намалява способността на ръководството да направи предположения за най-добра приблизителна преценка. Периодът не следва да надхвърля времето, за което ръководството разполага с разумна база за предположенията. По-долу са представени примери за факторите, които са съществени за преценката на одитора относно периода от време, обхванат в прогнозната финансова информация:

    - Оперативният цикъл, например в случаите на проект за основна реконструкция, времето, необходимо за завършване на проекта, може да продиктува продължителността на разглеждания период.
    - Степента на надеждност на предположенията, например, ако предприятието въвежда нов продукт, разглежданият бъдещ период може да бъде кратък и разделен на по-малки сегменти, например седмици или месеци. Алтернативно, ако единственият бизнес на предприятието е притежаването на имот при условията на дългосрочен договор за лизинг, за прогнозата може да бъде разумен сравнително дълъг период.
    - Потребностите на потребителите, например прогнозната финансова информация може да бъде изготвена във връзка с молба за заем за период от време, необходим за генериране на достатъчни средства за изплащане. Алтернативно, информацията може да бъде изготвяна за инвеститори във връзка с продажбата на дългови книжа, за да се илюстрира предвижданата употреба на постъпленията през следващия период.

Процедури на проверка

17. **При определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за проверка, въпросите които одиторът разглежда, следва да включват:**

    (а) вероятността за съществуването на съществени неправилни отчитания;

    (б) познанията, придобити в предходни ангажименти;

(в) компетентността на ръководството по отношение на изготвянето на прогнозна финансова информация;

(г) степента, в която прогнозната финансова информация е повлияна от преценката на ръководството; и

(д) адекватността и надеждността на основните данни.

18. Одиторът следва да прецени източниците и надеждността на доказателствата, подкрепящи най-добрите предположения на ръководството. Следва да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на тези предположения от вътрешни и външни източници, включително преценка на предположенията в светлината на историческа информация и оценка доколко те се основават на планове, които са във възможностите на предприятието.

19. Одиторът преценява дали, при използването на хипотетични предположения, са взети предвид всички съществени усложнения от тези предположения. Например, ако се предполага, че продажбите ще нараснат над съществуващия капацитет на предприятието, прогнозната финансова информация следва да включва необходимата инвестиция за допълнителни производствени мощности или разходи за алтернативни средства за посрещане на очакваното ниво на продажби, като например възлагане на производство на подизпълнител.

20. Въпреки, че събирането на доказателства в подкрепа на хипотетични предположения не е необходимо, одиторът следва да бъде удовлетворен, че тези предположения са последователни по отношение на целта на прогнозната финансова информация и, че не съществува причина да се счита, че те са очевидно нереалистични.

21. Одиторът следва да бъде удовлетворен, че прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията на ръководството, например чрез извършване на технически проверки като повторно пресмятане и преглед на вътрешната последователност, т.е. че действията, които ръководството възнамерява да предприеме са съвместими помежду си и, че не съществува непоследователност при определянето на сумите, които са базирани на обичайни променливи, например лихвените проценти.

22. Одиторът се концентрира върху степента, до която особено чувствителни към промяна области, оказват съществено влияние върху резултатите, посочени в прогнозната финансова информация. Това ще повлияе върху степента, до която одиторът търси подходящи доказателства. То оказва влияние и върху оценката на одитора относно целесъобразността и адекватността на оповестяването.

23. В случаите, когато е ангажиран да извърши проверка на един или повече елементи от прогнозна финансова информация, като например отделен

компонент на финансов отчет, важно е одиторът да разгледа взаимовръзката с другите компоненти на финансовия отчет.

24. В случаите, когато която и да било изтекла част от текущия период, е включена в прогнозна финансова информация, одиторът разглежда степента, в която следва да бъдат приложени процедури по отношение на историческата информация. Процедурите варират в зависимост от обстоятелствата, например каква част от предвиждания период е изтекла.

25. **Одиторът следва да получи писмени изявления от ръководството относно предвижданата употреба на прогнозната финансова информация, изчерпателността на съществените предположения на ръководството и приемането от негова страна на отговорността за изготвянето на прогнозната финансова информация.**

Представяне и оповестяване

26. В случаите, когато се оценява представянето и оповестяването на прогнозна финансова информация, в допълнение към конкретните изисквания на всички свързани с това закони, нормативни разпоредби или професионални стандарти, одиторът разглежда дали:

    (а) Представянето на прогнозната финансова информация е информативно и не е подвеждащо.

    (б) Счетоводната политика е ясно оповестена в пояснителните приложения към прогнозната финансова информация.

    (в) Предположенията са оповестени по подходящ начин в пояснителните приложения към прогнозната финансова информация. Следва да бъде ясно дали предположенията представляват най-добрата преценка на ръководството или са хипотетични и, в случаите когато предположенията са в области, които са съществени и са предмет на висока степен на несигурност, тази несигурност и свързаната с нея чувствителност на резултатите следва да бъдат оповестени по подходящ начин.

    (г) Оповестява се датата, към която е изготвена прогнозната финансова информация. Ръководството следва да потвърди, че предположенията са уместни към тази дата, въпреки че заложената информация може да е натрупана за определен период от време.

    (д) В случаите, когато резултатите, посочени в прогнозната финансова информация са изразени под формата на обхват „от-до”, базата за установяване на точки на обхвата се посочва ясно, както и това, че обхватът не е избран по предубеден или подвеждащ начин.

(е) Оповестяват се всякакви промени в счетоводната политика, направени след последния исторически финансов отчет, наред с причината за тези промени и техния ефект върху прогнозната финансова информация.

Доклад за проверка на прогнозна финансова информация

27. **Докладът на одитора за проверка на прогнозна финансова информация следва да включва следното:**

(а) наименование;

(б) адресат;

(в) идентифициране на прогнозната финансова информация;

(г) препратка към МСАИС или съответните национални стандарти или практики, приложими по отношение на проверката на прогнозната финансова информация;

(д) изявление, че отговорността за изготвянето на прогнозната финансова информация, включително предположенията, върху които тя е базирана, се носи от ръководството на предприятието;

(е) в случаите, когато това е приложимо, реферирани към целта и/или ограниченото разпространение на прогнозната информация;

(ж) изявление за отрицателна сигурност доколко предположенията предоставят разумна база за изготвянето на прогнозната финансова информация;

(з) мнение доколко прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с изискванията на съответната обща рамка за финансова отчетност;

(и) подходяща уговорка относно възможността за постигане на резултатите, посочени в прогнозната финансова информация;

(й) дата на доклада, която следва да бъде датата на приключване на процедурите;

(к) адрес на одитора;

(л) подпис.

(м) Такъв доклад ще:

- посочи доколко, въз основа на проверката на доказателствата в подкрепа на предположенията, нещо е станало известно на одитора,

което го кара да счита, че предположенията не предоставят разумна база за изготвяне на прогнозната финансова информация;

- изрази мнение доколко прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с изискванията на съответната обща рамка за финансова отчетност;
- посочи, че:
  - възможно е реалните резултати да се различават от прогнозната финансова информация, тъй като често очаквани събития не възникват по начина, по който това се очаква и че отклонението може да бъде съществено. По същия начин, в случаите, когато прогнозната финансова информация е представена като обхват “от-до”, се пояснява , че не съществува сигурност, че реалните резултати, ще попаднат в този обхват;
  - в случаите на проекция на бъдещи възможности, прогнозната финансова информация е изготвена за (излага се целта), при използване на предположения, които включват хипотетични предположения по отношение на бъдещи събития и действия на ръководството, които не се очаква непременно да възникнат. Затова на читателите се обръща внимание, че прогнозната финансова информация не е предназначена за други цели, освен за упоменатите.

28. Долуизложеното е пример на откъс от немодифициран доклад върху прогноза:

> Ние извършихме проверка на прогнозата[1] в съответствие с професионалните изисквания на Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация. Отговорността за изготвянето на прогнозата, включително предположенията, изложени в Пояснително приложение „X”, на които тя се основава, се носи от ръководството на дружеството.
>
> Въз основа на извършената проверка на доказателствата в подкрепа на предположенията, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че тези предположения не предоставят разумна база за прогнозата. В допълнение, ние считаме, че (по наше мнение) прогнозата е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с...[2].

[1] Включете името на предприятието, обхванатия в прогнозата период и посочете подходяща идентификация, като например препратка към номерата на страниците или посочване на отделните отчети.

[2] Посочете съответната обща рамка за финансова отчетност.

Съществува вероятност фактическите резултати да се различават от прогнозата, тъй като често предвижданите събития не възникват по начина, по който това се очаква и отклоненията могат да бъдат съществени.

29. Долуизложеното е пример за откъс от немодифициран доклад върху проекция:

Ние извършихме проверка на проекцията на бъдещи възможности[3] в съответствие с професионалните изисквания на Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация. Отговорността за изготвянето на проекцията на бъдещи възможности, включително предположенията, изложени в Пояснително приложение „X”, на които тя се основава, се носи от ръководството на дружеството.

Настоящата проекция на бъдещи възможности е изготвена за (опишете целта). Тъй като дружеството се намира в етап на започване на дейността, проекцията на бъдещи възможности е изготвена при използване на предположения, които включват хипотетични предположения относно бъдещи събития и действия на ръководството, които не се очаква непременно да възникнат. Затова, обръщаме внимание на читателите, че настоящата проекция на бъдещи възможности може да не е подходяща за цели, различни от описаните по-горе.

Въз основа на извършената проверка на доказателствата в подкрепа на предположенията, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че тези предположения не предоставят разумна база за проекцията на бъдещи възможности, ако бъде прието, че (посочете или реферирайте към хипотетичните предположения). В допълнение, ние считаме, че (по наше мнение) проекцията на бъдещи възможности е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с... [4]

Дори и в случай, че възникнат събитията, очаквани съгласно хипотетичните предположения, описани по-горе, съществува вероятност фактическите резултати да се различават от проекцията на бъдещи възможности, тъй като често други предвиждани събития не възникват по начина, по който това се очаква и отклоненията могат да бъдат съществени.

---

[3] Включете името на предприятието, периода, обхванат от проекцията на бъдещи възможности и посочете подходяща идентификация, като например препратка към номерата на страниците или посочване на отделните отчети.

[4] Вж. бележка 2.

30. **В случаите, когато счита, че представянето и оповестяването на прогнозната финансова информация не е направено по подходящ начин, одиторът следва да изрази квалифицирано или отрицателно мнение в доклада върху прогнозната финансова информация, или да се оттегли от ангажимента, ако прецени, че това е уместно.** Пример за това е случай, при който чрез финансовата информация не се оповестяват по подходящ начин последствията от предположения, които се отличават с висока чувствителност на промяна.

31. **В случаите, когато одиторът счита, че едно или повече съществени предположения не предоставят разумна основа за изготвяне на прогнозната финансова информация, на база най-добра преценка, или че едно или повече съществени предположения не предоставят разумна основа за изготвяне на прогнозната финансова информация, при хипотетични предположения, одиторът следва или да изрази отрицателно мнение в доклада върху прогнозната финансова информация, или да се оттегли от ангажимента.**

32. **В случаите, когато проверката се влияе от условия, които не позволяват приложението на една или повече процедури, считани за необходими при съществуващите обстоятелства, одиторът следва или да се оттегли от ангажимента, или да изрази отказ от мнение и да опише ограничението в обхвата в доклада върху прогнозната финансова информация.**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ (МСАИС) 3402

ДОКЛАДИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО КОНТРОЛИТЕ В ОБСЛУЖВАЩАТА ОРГАНИЗАЦИЯ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност на одиторите на обслужващите организации, обхващащи периоди, завършващи на или след 15 юни 2011 г)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСАИС	1–6
Дата на влизане в сила	7
Цели	8
Определения	9
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	10
Изисквания по отношение на етиката	11
Ръководството и лицата, натоварени с общото управление	12
Приемане и продължаване на ангажименти	13–14
Оценяване доколко подходящи са критериите	15–18
Ниво на същественост	19
Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация	20
Получаване на доказателства относно описанието	21–22
Получаване на доказателства относно проектирането на контролите	23
Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите	24–29
Работата на звеното за вътрешен одит	30–37
Писмени изявления	38–40
Друга информация	41–42
Последващи събития	43–44
Документация	45–52

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация 53–55

Други отговорности във връзка с комуникирането 56

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на настоящия МСАИС A1–A2

Определения A3–A4

Изисквания по отношение на етиката A5

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление A6

Приемане и продължаване на ангажименти A7–A12

Оценяване доколко подходящи са критериите A13–A15

Ниво на същественост A16–A18

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация A19–A20

Получаване на доказателства относно описанието A21–A24

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите A25–A27

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите A28–A36

Работата на звеното за вътрешен одит A37–A41

Писмени изявления A42–A43

Друга информация A44–A45

Документация A46

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация A47–A52

Други отговорности във връзка с комуникирането A53

Приложение 1: Примерни твърдения за вярност от обслужващата организация

Приложение 2: Илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Приложение 3: Илюстративни примери на модифицирани доклади за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

ДОКЛАДИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО КОНТРОЛИТЕ В ОБСЛУЖВАЩАТА ОРГАНИЗАЦИЯ

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3402, “Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация” следва да бъде разглеждан заедно с „Предговора към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги”

Въведение

Обхват на настоящия МСАИС

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител[1] с цел предоставяне на доклад, който да бъде използван от предприятията-потребители и техните одитори, относно контролите в обслужващата организация, предоставяща услуга на предприятията-потребители, която вероятно ще има отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане. Стандартът допълва МОС 402[2], тъй като докладите, изготвени в съответствие с настоящия стандарт са в състояние да предоставят уместни доказателства съгласно МОС 402. (Виж: параграф А1)

2. „Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност” (Обща рамка за изразяване на сигурност) посочва, че ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде ангажимент за „изразяване на разумна степен на сигурност” или ангажимент за „изразяване на ограничена степен на сигурност”; и че ангажиментът за изразяване на сигурност може да бъде ангажимент за удостоверяване на съответствие или директен ангажимент.[3] Настоящият МСАИС разглежда единствено ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност за удостоверяване на съответствие.[4]

3. Настоящият МСАИС се прилага единствено когато обслужващата организация е отговорна, или по друг начин е в състояние да направи изявление за целесъобразното проектиране на контролите. Настоящият МСАИС не разглежда ангажименти за изразяване на сигурност:

   (а) за докладване само относно това дали контролите в обслужващата организация са функционирали така както е описано, или

   (б) за докладване относно контролите в обслужващата организация различни от тези, отнасящи се до услуга, която вероятно ще има отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане

AUDITING

---

1 МСАИС 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, параграф 12 (т)

2 МОС 402, „Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация”

3 МСАИС 3000 (преработен), параграф 12

4 Параграфи 13 и 52(к) от настоящия МСАИС

(например, контроли, засягащи производството или контрола върху качеството в предприятието-потребител).

Настоящият МСАИС обаче, предоставя известни насоки относно такива ангажименти, изпълнявани в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) (Виж: параграф А2)

4. Освен да издаде доклад за изразяване на сигурност относно контролите, одиторът на обслужващата организация може да бъде ангажиран също така и да предостави доклади, като посочените по-долу, които не са предмет на разглеждане в настоящия МСАИС:

(а) доклад относно сделките и операциите или салдата на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация; или

(б) доклад за договорени процедури относно контролите в обслужващата организация.

Връзка с МСАИС 3000 (преработен), други професионални становища и други изисквания

5. При изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация, от одитора на обслужващата организация се изисква да спазва Изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одит и преглед на историческа финансова информация, изисква одиторът на обслужващата организация да съблюдава МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС. Настоящият МСАИС допълва, но не замества МСАИС 3000 (преработен) и се спира по-подробно върху начина, по който МСАИС 3000 (преработен) трябва да се прилага при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно контролите в обслужващата организация.

6. Съблюдаването на МСАИС 3000 (преработен) изисква, наред с другото, спазване на изискванията на Части А и Б от Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност или други професионални изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни.[5] Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента, да е член на фирма, която прилага МСКК 1,[6] или други професионални изисквания, или изисквания,

AUDITING

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3 (а), 20 и 34.

[6] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити*

съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1.

Дата на влизане в сила

7. Настоящият МСАИС е в сила за доклади за изразяване на сигурност от одиторите на обслужващата организация, обхващащи периоди, завършващи на или след 15 юни 2011 г.

Цели

8. Целите на одитора на обслужващата организация са:

   (а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, на базата на подходящи критерии:

      (i) изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система достоверно представя системата, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период (или в случай, когато става въпрос за доклад от тип 1 – към определена дата);

      (ii) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са подходящо проектирани в течение на определения период (или в случай, когато става въпрос за доклад от тип 1 – към определена дата);

      (iii) контролите, когато това е включено в обхвата на ангажимента, са функционирали ефикасно, така че да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са постигнати в течение на определения период.

   (б) да докладва по въпросите, посочени в подточка (а) по-горе в съответствие с констатациите на одитора на обслужващата организация.

Определения

9. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

(а) Метод на изключването – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, но уместните цели на контрола и свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са изключени от описанието на системата на обслужващата организация и от обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. Описанието на системата на обслужващата организация и обхватът на ангажимента на одитора на обслужващата организация включват контролите в обслужващата организация за текущо наблюдение на ефикасността на контролите в под-обслужващата организация, което може да включва и преглед от страна на обслужващата организация на доклад за изразяване на сигурност относно контролите в под-обслужващата организация.

(б) Допълнителни контроли на предприятието-потребител – контроли, за които обслужващата организация допуска, при проектирането на своята услуга, че ще бъдат приложени от предприятията-потребители, и които, ако е необходимо да се постигнат целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са били конкретно посочени в това описание.

(в) Цел на контрола – целта или предназначението на конкретен аспект на контролите. Целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат.

(г) Контроли в обслужващата организация – контроли върху постигането на целта на даден контрол, който е обхванат от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А3)

(д) Контроли в под-обслужващата организация – контроли в под-обслужващата организация за предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на цел на контрола.

(е) Критерии – бази за сравнение, използвани за оценяване или количествено изразяване на съответния предмет. „Приложимите критерии” са критериите, използвани при конкретния ангажимент.

(ж) Метод на включването – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация и уместните цели на контрола и

свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са включени в описанието на системата на обслужващата организация и в обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А4)

(з) Функция „вътрешен одит” – звено в предприятието, което извършва дейности по изразяване на сигурност и консултиране, чиято цел е да оцени и подобри ефективността на процесите за общо управление, оценка на риска и вътрешния контрол на предприятието.

(и) Вътрешни одитори – лицата, изпълняващи дейностите на функцията „вътрешен одит”. Вътрешните одитори могат да са включени в състава на отдел за вътрешен одит или равностойно звено.

(й) Доклад относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация (наричан в настоящия МСАИС „доклад от тип 1”) – доклад, който включва:

(i) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(ii) писмено изявление от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена към определена дата;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани към определената дата; и

(iii) доклад от одитора на обслужващата организация, който изразява с разумна степен на сигурност заключение относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–б. по-горе.

(к) Доклад относно описанието и проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация (наричан в настоящия МСАИС „доклад от тип 2”) – доклад, който включва:

(i) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(ii) писмено изявление от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани в течение на определения период; и

в. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация са функционирали ефикасно в течение на определения период; и

(iii) доклад за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация, който:

а. изразява с разумна степен на сигурност заключение относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–в. по-горе; и

б. съдържа описание на тестовете на контролите и резултатите от тях.

(л) Одитор на обслужващата организация – практикуващ професионален счетоводител, който по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация.

(м) Обслужваща организация – организация–трето лице (или сегмент от организация–трето лице), която предоставя услуги на предприятия-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане.

(н) Система на обслужващата организация (или системата) – политиката и процедурите, които са проектирани и внедрени от обслужващата организация, за да може тя да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. Описанието, изготвено от обслужващата организация на нейната система, включва идентифицирането на: обхванатите услуги; периода, или в случай на доклад от тип 1 –

датата, за който/която се отнася описанието; целите на контрола; и свързаните с тях контроли.

(о) Изявление на обслужващата организация – писмено изявление относно въпросите, изложени в параграф 9(к)(ii) (или параграф 9(й)(ii) в случай на доклад от тип 1).

(п) Под-обслужваща организация – обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация да извърши някои от услугите, предоставяни на предприятията-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител, доколкото той е свързан с финансовото отчитане.

(р) Тест на контролите – процедура, разработена с цел да се оцени оперативната ефективност на контролите при постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

(с) Одитор на предприятието-потребител – одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятието-потребител.[7]

(т) Предприятие-потребител – предприятие, което използва обслужваща организация.

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

10. Одиторът на обслужващата организация не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, ако не е спазил изискванията на настоящия МСАИС и на МСАИС 3000 (преработен).

Изисквания по отношение на етиката

11. Одиторът на обслужващата организация следва да спазва изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни. (Виж: параграф А5)

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление

[7] В случай на под-обслужваща организация, одиторът на обслужваща организация, която използва услугите на под-обслужващата организация, се явява също одитор на предприятие-потребител.

12. Когато настоящият МСАИС изисква одиторът на обслужващата организация на отправи проучващо запитване, да изиска изявления, да комуникира или по друг начин да взаимодейства с обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да определи подходящото лице/подходящите лица в структурата на ръководството или общото управление на обслужващата организация, с когото/които да взаимодейства. Това следва да включва преценка кое лице/кои лица притежава/притежават подходящите отговорности и познания за въпросите, за които става дума. (Виж: параграф А6)

Приемане и продължаване на ангажименти

13. Преди да се съгласи да приеме или продължи ангажимент одиторът на обслужващата организация следва:

(а) да определи дали:

(i) одиторът на обслужващата организация притежава способностите и компетентността да изпълни ангажимента; (Виж: параграф А7)

(ii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени от обслужващата организация при изготвяне описанието на нейната система, ще бъдат подходящи и на разположение на предприятията-потребители и техните одитори; и

(iii) обхватът на ангажимента и изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система няма да бъдат ограничени в такава степен, че да е малко вероятно да бъдат от полза за предприятията-потребители и техните одитори.

(б) да получи съгласието на обслужващата организация, че тя потвърждава и разбира своята отговорност:

(i) за изготвяне описанието на системата си и придружаващото го изявление от страна на обслужващата организация, включително относно пълнотата, точността и метода на изготвяне на това описание и това изявление; (Виж: параграф А8)

(ii) да има разумна база за изявлението, придружаващо описанието на нейната система; (Виж: параграф А9)

(ii) за посочване в изявлението на критериите, които е използвала за изготвяне описанието на системата си;

(iii) за посочване в описанието на системата си:

а. на целите на контрола; и

б. когато целите на контрола са определени от закон или нормативна разпоредба, или от трета страна (например, група потребители или професионална организация) – страната, която ги е определила;

(iv) за идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието на нейната система, както и за проектиране и внедряване на контроли с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че тези рискове няма да попречат на постигането на целите на контрола, посочени в описанието на системата, и следователно, че посочените цели на контрола ще бъдат постигнати; и (Виж: параграф А10)

(v) да предостави на одитора на обслужващата организация:

а. достъп до цялата информация, като например счетоводни регистри, документация и други въпроси, включително споразумения на ниво услуга, за която обслужващата организация знае, че е уместна за описанието на системата на обслужващата организация и за придружаващото го изявление от страна на обслужващата организация;

б. допълнителната информация, която одиторът на обслужващата организация може да изиска от нея за целите на ангажимента за изразяване на сигурност; и

в. неограничен достъп до лицата в обслужващата организация, от които одиторът на обслужващата организация определи, че е необходимо да получи доказателства.

Приемане на промяна в условията на ангажимента

14. Ако обслужващата организация поиска промяна в обхвата на ангажимента преди ангажиментът да бъде приключен, одиторът на обслужващата организация следва да бъде удовлетворен, че е налице разумно основание за тази промяна. (Виж: параграфи А11–А12)

Определяне доколко подходящи са критериите

15. Одиторът на обслужващата организация следва да определи дали обслужващата организация е използвала подходящи критерии при изготвяне описанието на системата си, при оценяване дали контролите са подходящо проектирани и, в случай на доклад от тип 2, при оценяване дали контролите функционират ефикасно.

16. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат:

(a) дали описанието представя начина, по който системата на обслужващата организация е проектирана и внедрена, включително, когато е уместно:

(i) видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, обработваните класове сделки и операции;

(ii) процедурите, както в рамките на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които се предоставят услугите, включително, когато е уместно, процедурите, посредством които сделките и операциите се инициират, документират, обработват, коригират при необходимост и прехвърлят в отчетите и друга информация, изготвяна за предприятията-потребители;

(iii) съответната документация и подкрепяща информация, включително, когато е уместно, счетоводните регистри, подкрепящата информация и конкретните сметки, които се използват за инициране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригиране на некоригираната информация и начина, по който информацията се прехвърля в отчетите и друга информация, изготвяна за предприятията-потребители;

(iv) начина, по който системата на обслужващата организация борави със значимите събития и условия, различни от сделки и операции;

(v) процеса, използван за изготвяне на доклади и друга информация за предприятията-потребители;

(vi) определените цели на контрола и контролите, проектирани за постигането на тези цели;

(vii) допълнителните контроли в предприятието-потребител, планирани при проектиране на контролите; и

(viii) други аспекти на контролната среда, процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникацията, контролните дейности и контролите на текущото наблюдение на обслужващата организация, които имат отношение към предоставяните услуги.

(б) в случай на доклад от тип 2, дали описанието включва уместни детайли за промените в системата на обслужващата организация в течение на периода, обхванат от описанието.

(в) дали описанието пропуска или изкривява информация, която има отношение към обхвата на описваната система на обслужващата организация, твърдейки същевременно, че описанието е изготвено за да отговори на общите нужди на широк кръг предприятия-потребители и техните одитори и следователно не може да включи всеки аспект на системата на обслужващата организация, който всяко отделно предприятие-потребител и неговият одитор биха могли да счетат за важен в тяхната конкретна среда.

17. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на проектирането на контролите, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат дали:

(а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието на нейната система; и

(б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не пречат да бъдат постигнати посочените цели на контрола.

18. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на оперативната ефективност на контролите при предоставяне на разумна степен на сигурност, че посочените цели на контрола, идентифицирани в описанието, ще бъдат постигнати, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат дали контролите са прилагани последователно в течение на определения период. Това включва дали неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, притежаващи подходяща компетентност и правомощия. (Виж: параграфи А13–А15)

Ниво на същественост

19. Когато планира и изпълнява ангажимента, одиторът на обслужващата организация следва да вземе под внимание нивото на същественост във връзка с достоверното представяне на описанието, с това, доколко е подходящо проектирането на контролите и, в случай на доклад от тип 2, с оперативната ефективност на контролите. (Виж: параграфи А16–А18)

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация

20. Одиторът на обслужващата организация следва да получи разбиране за системата на обслужващата организация, включително контролите, които са включени в обхвата на ангажимента. (Виж: параграфи А19–А20)

Получаване на доказателства относно описанието

21. Одиторът на обслужващата организация следва да получи и се запознае с изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и да оцени дали аспектите на описанието, които са включени в обхвата на ангажимента, са представени достоверно, включително дали: (Виж: параграфи А21–А22)

    (а) целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са разумни при конкретните обстоятелства; (Виж: параграф А23)

    (б) контролите, идентифицирани в това описание са внедрени;

    (в) допълнителните контроли в предприятието-потребител, ако има такива, са описани по подходящ начин; и

    (г) услугите, изпълнявани от под-обслужваща организация, ако има такива, са описани по подходящ начин, включително дали по отношение на тях е използван методът на включването или методът на изключването.

22. Одиторът на обслужващата организация следва да определи, посредством други процедури, комбинирани с проучващи запитвания, дали системата на обслужващата организация е внедрена. Тези други процедури следва да включват наблюдение и фактическа проверка на счетоводни регистри и друга документация относно начина, по който функционира системата на обслужващата организация и по който са приложени контролите. (Виж: параграф А24)

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите

23. Одиторът на обслужващата организация следва да определи кои от контролите в обслужващата организация са необходими за постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, и да оцени дали тези контроли са проектирани по подходящ начин. Това следва да включва: (Виж: параграфи А25–А27)

    (а) идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система; и

(б) оценяване на връзката на контролите, идентифицирани в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система с тези рискове.

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите

24. Когато предоставя доклад от тип 2, одиторът на обслужващата организация следва да тества тези контроли, които одиторът на обслужващата организация е определил, че са необходими за постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и да оцени тяхната оперативна ефективност в течение на периода. Доказателствата, получени при предходни ангажименти относно удовлетворителното функциониране на контролите в предходни периоди не предоставят база за намаляване на тестването дори когато те са допълнени от доказателства, получени по време на текущия период. (Виж параграфи А28–А32)

25. Когато проектира и изпълнява тестове на контролите, одиторът на обслужващата организация следва:

(а) да изпълни други процедури в комбинация с проучващо запитване, за да получи доказателства относно:

(i) начина, по който е приложен контролът;

(ii) последователността, с която се прилага контролът; и

(iii) това, от кого и по какъв начин е приложен контролът;

(б) да определи дали контролите, които ще бъдат тествани зависят от други контроли (непреки контроли) и, ако това е така, дали е необходимо да се получат доказателства, подкрепящи оперативната ефективност на тези непреки контроли; и (Виж: параграфи А33–А34)

(в) да определи начини за избор на обекти за тестване, които са ефикасни с оглед изпълнение на целите на процедурата. (Виж: параграфи А35–А36)

26. Когато определя обхвата на тестовете на контролите, одиторът на обслужващата организация следва да вземе под внимание въпроси като характеристиките на популацията, която ще се тества, което включва естеството на контролите, честотата на тяхното прилагане (например, ежемесечно, ежедневно, няколко пъти дневно) и очаквания процент на отклонения.

Извадка

27. Когато одиторът на обслужващата организация използва извадки, одиторът на обслужващата организация следва: (Виж: параграфи А35–А36)

    (а) когато проектира извадката, да вземе под внимание целта на процедурата и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката;

    (б) да определи размер на извадката, който е достатъчен да намали риска на извадката до подходящо ниско ниво;

    (в) да избере обектите за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана;

    (г) ако разработената процедура не е приложима спрямо избрания обект, да изпълни процедурата върху заместващ обект; и

    (д) ако не е в състояние да приложи разработените процедури, или подходящи алтернативни процедури, спрямо избрания обект, да третира този обект като отклонение.

Естество и причина за отклоненията

28. Одиторът на обслужващата организация следва да разследва естеството и причините за всяко идентифицирано отклонение и да определи дали:

    (а) идентифицираните отклонения са в рамките на очаквания процент на отклонения и са приемливи; следователно, тестването, което е извършено, предоставя подходяща база за достигане до заключение, че контролът функционира ефикасно в течение на определения период;

    (б) необходимо е допълнително тестване на контрола или на други контроли, за да се достигне до заключение относно това дали контролите, имащи отношение към конкретна цел на контрола функционират ефикасно в течение на определения период; или (Виж: параграф А25)

    (в) тестването, което е извършено предоставя подходяща база за достигане до заключение, че контролът не е функционирал ефикасно в течение на определения период.

29. В изключително редките обстоятелства, когато одиторът на обслужващата организация счете, че отклонение, открито в извадката, представлява аномалия и не са идентифицирани други контроли, които да позволят на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че съответната цел на контрола функционира ефикасно в течение на определения период, одиторът на обслужващата организация следва да получи висока степен на сигурност, че подобно отклонение не е

представително за популацията. Одиторът на обслужващата организация следва да получи тази степен на сигурност посредством изпълнение на допълнителни процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че отклонението не засяга останалата част от популацията.

Работата на звеното за вътрешен одит[8]

Получаване на разбиране за звеното за вътрешния одит

30. Ако обслужващата организация разполага със звено за вътрешен одит, одиторът на обслужващата организация следва да получи разбиране относно естеството на отговорностите на звеното за вътрешен одит и извършваните от него дейности, за да определи дали е вероятно звеното за вътрешен одит да има отношение към ангажимента. (Виж: параграф А37)

Определяне дали и в каква степен да се използва работата на вътрешните одитори

31. Одиторът на обслужващата организация следва да определи:

    (а) дали е вероятно работата на вътрешните одитори да бъде подходяща за целите на ангажимента; и

    (б) ако това е така, планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на одитора на обслужващата организация.

32. При определяне дали е вероятно работата на вътрешните одитори да е подходяща за целите на ангажимента, одиторът на обслужващата организация следва да оцени:

    (а) обективността на звеното за вътрешен одит;

    (б) методологическата компетентност на вътрешните одитори;

    (в) дали е вероятно работата на вътрешните одитори да се изпълнява с надлежната професионална грижа; и

    (г) дали е вероятно да се осъществи ефикасна комуникация между вътрешните одитори и одитора на обслужващата организация.

33. При определяне на планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на

AUDITING

[8] Настоящият МСАИС не разглежда случаите, когато отделни вътрешни одитори предоставят директно съдействие на одитора на обслужващата организация при изпълнение на одиторски процедури.

одитора на обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да разгледа: (Виж: параграф А38)

(а) естеството и обхвата на конкретната работа, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори;

(б) значимостта на тази работа за заключенията на одитора на обслужващата организация; и

(в) степента на субективност при оценяване на доказателствата, събрани в подкрепа на тези заключения.

Използване работата на звеното за вътрешен одит

34. За да може одиторът на обслужващата организация да използва конкретна работа на вътрешните одитори, одиторът на обслужващата организация следва да оцени и изпълни процедури върху тази работа с цел да определи нейната адекватност за целите на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А39)

35. За да определи адекватността на конкретна работа, извършена от вътрешните одитори за целите на одитора на обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да оцени дали:

(а) работата е извършена от вътрешни одитори, преминали подходящо методологическо обучение и притежаващи подходяща опитност и вещина;

(б) работата е била обект на подходящ надзор, преглед и документиране;

(в) получени са подходящи доказателства, които да позволят на вътрешните одитори да направят разумни заключения;

(г) заключенията, до които е достигнато, са подходящи за конкретните обстоятелства и всички доклади, изготвени от вътрешните одитори съответстват на резултатите от извършената работа; и

(д) изключенията, имащи отношение към ангажимента и необичайните въпроси, разкрити от вътрешните одитори са разрешени по подходящ начин.

Ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

36. Ако е използвана работата на звеното за вътрешен одит, одиторът на обслужващата организация не следва да се позовава на тази работа в раздела от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, в който се съдържа мнението на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А40)

37. В случай на доклад от тип 2, ако работата на звеното за вътрешен одит е използвана при изпълнение на тестове на контролите, частта от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, която описва тестовете на контролите, извършени от одитора на обслужващата организация и резултатите от тях, следва да съдържа описание на работата на вътрешните одитори и на процедурите на одитора на обслужващата организация по отношение на тази работа. (Виж: параграф А41)

Писмени изявления

38. Одиторът на обслужващата организация следва да изиска от обслужващата организация да предостави писмени изявления: (Виж: параграф А42)

    (а) които потвърждават изявлението, придружаващо описанието на системата;

    (б) че е предоставила на одитора на обслужващата организация цялата уместна информация и достъп, които са договорени;[9] и

    (в) че е оповестила пред одитора на обслужващата организация всяка посочена по-долу информация, която й е известна:

        (i) неспазване на изискванията на закони и нормативна разпоредба, измама, или некоригирани отклонения, отнасящи се до обслужващата организацияя, които биха могли да засегнат едно или повече предприятия-потребители;

        (ii) недостатъци при проектирането на контролите;

        (iii) случаи, при които контролите не са функционирали така както е описано; и

        (iv) всички събития след периода, обхванат от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система до датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, които биха могли да имат съществен ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

39. Писмените изявления следва да бъдат във вид на представително писмо, адресирано до одитора на обслужващата организация. Датата на писмените изявления следва да е колкото е практически възможно по-близо до, но не и след, датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

40. Ако, след като е обсъдила въпроса с одитора на обслужващата организация, обслужващата организация не предостави едно или повече от писмените изявления, изискани в съответствие с параграф 38(а) и (б) от настоящия МСАИС, одиторът на обслужващата организация следва да откаже да изрази мнение. (Виж: параграф А43)

Друга информация

AUDITING

[9] Параграф 13(б)(v) от настоящия МСАИС.

41. Одиторът на обслужващата организация следва да се запознае с друга информация, ако има такава, включена в документа, съдържащ изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация с цел да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с това описание. Запознавайки се с тази друга информация с цел идентифициране на съществени несъответствия, на одитора на обслужващата организация може да стане известно очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация.

42. Ако одиторът на обслужващата организация идентифицира съществени несъответствия или му стане известно очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, одиторът на обслужващата организация следва да обсъди въпроса с обслужващата организация. Ако одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че е налице съществено несъответствие или очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, които обслужващата организация отказва да коригира, одиторът на обслужващата организация следва да предприеме по-нататъшни целесъобразни действия. (Виж: параграфи А44–А45)

Последващи събития

43. Одиторът на обслужващата организация следва да отправи проучващо запитване относно това дали на обслужващата организация са известни събития след края на периода, обхванат от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система до датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, които биха могли да накарат одитора на обслужващата организация да промени доклада за изразяване на сигурност. Ако на одитора на обслужващата организация е известно такова събитие и информация за него не е оповестена от обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да оповести информацията в доклада си за изразяване на сигурност.

44. Одиторът на обслужващата организация няма никакви задължения да изпълнява каквито и да е процедури относно описанието на системата на обслужващата организация или относно това доколко подходящо е проектирането или оперативната ефективност на контролите след датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

Документация

45. Одиторът на обслужващата организация следва да изготви своевременно документация за ангажимента, която осигурява

документиране на базата за доклада за изразяване на сигурност, достатъчно и подходящо, за да позволи на опитен одитор на обслужваща организация, който няма предходна връзка с ангажимента да разбере:

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени с цел да се удовлетворят изискванията на настоящия МСАИС, както и приложимите правни и регулаторни изисквания;

(б) резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства; и

(в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях, както и значимите професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

46. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, одиторът на обслужващата организация следва да документира:

(а) идентифициращите характеристики на конкретните обекти или въпроси, които се тестват;

(б) кой е извършил работата и датата, на която работата е завършена; и

(в) кой е направил преглед на извършената работа, както и датата и обхвата на този преглед.

47. Ако одиторът на обслужващата организация използва конкретна работа на вътрешни одитори, одиторът на обслужващата организация следва да документира заключенията, до които е достигнато относно оценката на адекватността на работата на вътрешните одитори, както и процедурите, изпълнени от одитора на обслужващата организация върху тази работа.

48. Одиторът на обслужващата организация следва да документира обсъжданията по значими въпроси с обслужващата организация и с други лица, включително естеството на обсъдените значими въпроси, както и кога и с кого е проведено обсъждането.

49. Ако одиторът на обслужващата организация е идентифицирал информация, която не съответства на окончателното заключение на одитора на обслужващата организация относно значим въпрос, одиторът на обслужващата организация следва да документира начина, по който е адресирал и разгледал това несъответствие.

50. Одиторът на обслужващата организация следва да окомплектова документацията в досие по ангажимента и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното досие по

ангажимента своевременно след датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.[10]

51. След като окомплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило, одиторът на обслужващата организация не следва да изтрива или отстранява документация преди края на периода на съхранение. (Виж: параграф А46)

52. Ако одиторът на обслужващата организация намери за необходимо да модифицира съществуващата документация за ангажимента или да добави нова документация след като окомплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило и тази документация не засяга доклада на одитора но обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация, независимо от естеството на модификациите или добавянията, следва да документира:

    (а) конкретните причини за действията си; и

    (б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

53. Докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да съдържа като минимум следните основни елементи: (Виж: параграф А47)

    (а) заглавие, което ясно да посочва, че докладът е доклад за изразяване на сигурност на независим одитор на обслужващата организация.

    (б) адресат.

    (в) идентификация на:

        (i) изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и изявлението на обслужващата организация, което включва въпросите, описани в параграф 9(к)(ii) за доклад от тип 2, или параграф 9(й)(ii) за доклад от тип 1.

        (ii) тези части от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, ако има такива, които не са обхванати от мнението на одитора на обслужващата организация.

[10] Параграфи А54–А55 на МСКК 1 предоставят допълнителни насоки.

(iii) ако описанието прави препратка към необходимостта от допълнителни контроли в предприятието-потребител, изявление, че одиторът на обслужващата организация не е оценявал доколко подходящо е проектирането или оперативната ефективност на допълнителните контроли в предприятието-потребител и че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, могат да бъдат постигнати единствено ако допълнителните контроли в предприятието-потребител са подходящо проектирани или функционират ефикасно наред с контролите в обслужващата организация.

(iv) ако услуги се изпълняват от под-обслужваща организация, естеството на услугите, изпълнявани от под-обслужващата организация, така както са описани в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и дали по отношение на тях е използван методът на включването или методът на изключването. Когато е използван методът на изключването, изявление, че изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система не включва целите на контрола и свързаните с тях контроли в съответните под-обслужващи организации и че процедурите на одитора на обслужващата организация не обхващат контролите в под-обслужващата организация. Когато е използван методът на включването, изявление, че изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва целите на контрола и свързаните с тях контроли в под-обслужващата организация и че процедурите на одитора на обслужващата организация обхващат контролите в под-обслужващата организация.

(г) идентификация на приложимите критерии и на страната, определяща целите на контрола.

(д) изявление, че докладът, а в случай на доклад от тип 2 – описанието на тестовете на контролите, са предназначени единствено за предприятията-потребители и техните одитори, които притежават достатъчно разбиране да ги разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите предприятия-потребители, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на предприятията-потребители. (Виж: параграф А48)

(е) изявление, че обслужващата организация носи отговорност за:

(i) изготвяне на описанието на системата си и за придружаващото го изявление, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на това описание и това изявление;

(ii) предоставяне на услугите, обхванати от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система;

(iii) посочване на целите на контрола (когато те не са идентифицирани от закон или нормативна разпоредба, или от трета страна, например, група потребители или професионална организация); и

(iv) проектиране и внедряване на контролите с цел постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

(ж) изявление, че отговорността на одитора на обслужващата организация е да изрази мнение относно изготвеното от обслужващата организация описание, относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание и, в случай на доклад от тип 2, относно оперативната ефективност на тези контроли, на базата на процедурите на одитора на обслужващата организация.

(з) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСКК 1.

(и) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова

взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

(й) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3402, „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация”, който изисква одиторът на обслужващата организация да планира и изпълни процедури за получаване на разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани и, в случай на доклад от тип 2, функционират ефикасно.

(к) обобщение на процедурите на одитора на обслужващата организация за получаване на разумна степен на сигурност и изявление за убеждението на одитора на обслужващата организация, че получените доказателства са достатъчни и уместни за да предоставят база за мнението на одитора на обслужващата организация и, в случай на доклад от тип 1, изявление, че одиторът на обслужващата организация не е изпълнил никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите и поради това по отношение на тази оперативна ефективност не се изразява никакво мнение.

(л) изявление относно ограниченията на контролите и, в случай на доклад от тип 2, относно рисковете от проектиране върху бъдещи периоди на оценката за оперативната ефективност на контролите.

(м) мнението на одитора на обслужващата организация, изразено в положителна форма, относно това дали, във всички съществени аспекти, на базата на подходящи критерии:

(i) в случай на доклад от тип 2:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, която е била разработена и внедрена в течение на определения период;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са били подходящо проектирани в течение на определения период; и

в. тестваните контроли, а именно тези, необходими за предоставяне на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието са

постигнати, са функционирали ефикасно в течение на определения период.

(ii) В случай на доклад от тип 1:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, която е била разработена и внедрена към определена дата; и

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са били подходящо проектирани към определена дата.

(н) датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, която дата няма да предхожда датата, на която одиторът на обслужващата организация е получил доказателствата, върху които се базира мнението на одитора на обслужващата организация.

(о) името на одитора на обслужващата организация и мястото в юрисдикцията, в което одиторът на обслужващата организация практикува.

54. В случай на доклад от тип 2, докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да съдържа отделен раздел след мнението, или приложение, в което се описват тестовете на контролите, които са били изпълнени и резултатите от тях. При описанието на тестовете на контролите, одиторът на обслужващата организация следва ясно да посочи кои контроли са били тествани, да уточни дали тестваните обекти представляват всички обекти или избрани обекти в популацията, както и да посочи естеството на тестовете достатъчно подробно, така че да даде възможност на одиторите на предприятието-потребител да определят ефекта на тези тестове върху тяхната оценка на риска. Ако са били идентифицирани отклонения, одиторът на обслужващата организация следва да включи обхвата на извършеното тестване, което е довело до идентифициране на отклоненията (включително размера на извадката, когато е използвана извадка) и броя и естеството на забелязаните отклонения. Одиторът на обслужващата организация следва да докладва отклоненията дори ако, на базата на изпълнените тестове, одиторът на обслужващата организация е достигнал до заключение, че съответната цел на контрола е била постигната. (Виж: параграфи А18 и А49)

Модифицирани мнения

55. Ако одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че: (Виж: параграфи А50–А52)

(а) изготвеното от обслужващата организация описание не представя достоверно, във всички съществени аспекти, системата така както е разработена и внедрена;

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието не са били подходящо проектирани във всички съществени аспекти;

(в) в случай на доклад от тип 2, тестваните контроли, а именно тези, необходими за предоставяне на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати, не са функционирали ефикасно във всички съществени аспекти; или

(г) одиторът на обслужващата организация не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства,

мнението на одитора на обслужващата организация следва да бъде модифицирано, а докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да включи раздел с ясно описание на всички причини за модификацията.

Други отговорности във връзка с комуникирането

56. Ако одиторът на обслужващата организация узнае за неспазване на закони и нормативни разпоредби, измама или некоригирани грешки, отнасящи се до обслужващата организация, които не са очевидно незначителни и могат да засегнат едно или повече предприятия-потребители, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали въпросът е бил подходящо комуникиран до засегнатите предприятия-потребители. Ако въпросът не е бил комуникиран по такъв начин и обслужващата организация отказва да извърши това, одиторът на обслужващата организация следва да предприеме целесъобразни действия. (Виж: параграф А53)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на настоящия МСАИС (Виж: параграфи 1, 3)

А1. Вътрешният контрол е процес, разработен за предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигане на целите, свързани с надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на оперативната дейност и изпълнението на изискванията на приложим закон и нормативна разпоредба. Контролите, свързани с целите на оперативната дейност и спазването на изискванията от обслужващата

организация могат да имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане. Подобни контроли могат да се отнасят до твърдения за вярност относно представяне и оповестяване, свързани със салда по сметки, класове сделки и операции или оповестявания или могат да се отнасят до доказателства, които одиторът на предприятието-потребител оценява или използва при прилагането на процедурите по време на одита. Така например, контролите в обслужващата организация по отношение обработката на ведомостите за заплати, свързани със своевременното превеждане на удръжките от заплатите към държавните институции, могат да имат отношение към предприятието-потребител, тъй като забавените преводи биха могли да доведат до лихви и санкции, което ще породи задължение за предприятието-потребител. По подобен начин, контролите в обслужващата организация върху допустимостта от регулаторна гледна точка на инвестиционна сделка могат да бъдат счетени за имащи отношение към направеното от предприятието-потребител представяне и оповестяване на сделките и салдата по сметки във финансовия му отчет. Определянето дали е вероятно контролите в обслужващата организация, свързани с оперативната дейност и изпълнението на изискванията, да имат отношение към вътрешния контрол в предприятието-потребител, доколкото той се отнася до финансовото отчитане, е въпрос на професионална преценка с оглед на целите на контрола, установени от обслужващата организация и уместността на критериите.

A2. Обслужващата организация може да не е в състояние да твърди, че системата е подходящо разработена, когато, например, обслужващата организация прилага система, която е разработена от предприятието-потребител или е предвидена в договор между обслужващата организация и предприятието-потребител. Поради неразривната връзка между подходящото проектиране на контролите и тяхната оперативна ефективност, отсъствието на изявлението по отношение това, че проектирането е подходящо, вероятно ще попречи на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че контролите предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола са изпълнени и по този начин ще му попречи и да изрази мнение относно оперативната ефективност на контролите. Като алтернатива, практикуващият професионален счетоводител може да избере да приеме ангажимент за договорени процедури да изпълни тестове на контролите или ангажимент за изразяване на сигурност съгласно МСАИС 3000 (преработен) да направи заключение относно това дали, на базата на тестовете на контролите, контролите са функционирали така както е описано.

Определения (Виж: параграфи 9(г), 9(ж))

А3. Определението на „контроли в обслужващата организация" включва аспекти на информационните системи на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация, като може да включва също така и аспекти на един или повече от останалите компоненти на вътрешния контрол на обслужващата организация. Така например, тук може да се включват аспекти на контролната среда, текущото наблюдение и контролните дейности на обслужващата организация, когато те са свързани с предоставяните услуги. Тук не се включват, обаче, контроли в обслужващата организация, които не са свързани с постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, например, контролите, свързани с изготвянето на собствения финансов отчет на обслужващата организация.

А4. Когато се използва методът на включването, изискванията на настоящия МСАИС се прилагат също и спрямо услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, включително получаването на съгласие относно въпросите в параграф 13(б)(i)–(v), приложени в този случай към под-обслужващата организация, а не към обслужващата организация. Изпълнението на процедури в под-обслужващата организация предполага координация и комуникация между обслужващата организация, под-обслужващата организация и одитора на обслужващата организация. Методът на включването по принцип е приложим на практика само когато обслужващата организация и под-обслужващата организация са свързани или когато договорът между двете организации предвижда неговото използване.

Изисквания по отношение на етиката (Виж: параграф 11)

А5. Одиторът на обслужващата организация е подвластен на уместните изисквания за независимост, които обикновено включват Част А и Част Б от Кодекса на СМСЕС заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни. При изпълнението на ангажимент в съответствие с настоящия МСАИС, Кодексът на СМСЕС не изисква одиторът на обслужващата организация да бъде независим от всяко предприятие-потребител.

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление (Виж: параграф 12)

А6. Структурите на ръководство и общо управление варират при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния като различната културна и правна среда, големината и характеристиките на структурата на собствеността. Подобно разнообразие означава, че не е възможно настоящият МСАИС да конкретизира за всички ангажименти

лицето/лицата, с когото/които одиторът на обслужващата организация да взаимодейства по конкретни въпроси. Така например, обслужващата организация може да е сегмент на организация – трето лице, а не отделен правен субект. В такива случаи, идентифицирането на подходящия член сред ръководството или лицата, натоварени с общото управление, от когото да се поискат писмени изявления, може да изисква упражняването на професионална преценка.

Приемане и продължаване на ангажименти

Способности и компетентност да се изпълни ангажиментът (Виж: параграф 13(а)(i))

A7. Подходящите способности и компетентност да се изпълни ангажиментът включват въпроси като следните:

- познания за съответния отрасъл;
- разбиране за информационните технологии и системи;
- опит в оценяването на рисковете, доколкото те са свързани с подходящото проектиране на контролите; и
- опит в проектирането и изпълнението на тестове на контролите и оценяване на резултатите от тях.

Изявление от обслужващата организация (Виж: параграф 13(б)(i))

A8. Отказът от страна на обслужващата организация да предостави писмено изявление, след като одиторът на обслужващата организация се е съгласил да приеме или продължи ангажимента, представлява ограничение на обхвата, който е причина одиторът на обслужващата организация да се оттегли от ангажимента. Ако закон или нормативна разпоредба не позволява на одитора на обслужващата организация да се оттегли от ангажимента, одиторът на обслужващата организация отказва да изрази мнение.

Разумна база на изявлението от обслужващата организация (Виж: параграф 13(б)(ii))

A9. В случай на доклад от тип 2, изявлението от обслужващата организация включва изявление, че контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изтотвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са функционирали ефикасно в течение на определения период. Това изявление може да се базира на дейностите по текущо наблюдение на обслужващата организация. Текущото наблюдение на контролите е процес за оценяване ефикасността на контролите с течение на времето. Процесът включва своевременно оценяване ефикасността на контролите, идентифициране и докладване на недостатъците до

подходящите лица в обслужващата организация, както и предприемане на необходимите корективни действия. Обслужващата организация провежда текущо наблюдение на контролите посредством постоянни дейности, отделни оценявания или комбинация от двете. Колкото по-голяма е степента и ефикасността на постоянното текущо наблюдение, толкова по-малка е необходимостта от отделни оценявания. Дейностите по постоянно текущо наблюдение често са вградени в обичайните повтарящи се дейности в обслужващата организация и включват редовни управленски дейности и дейности по надзор. Вътрешните одитори или лица от персонала, изпълняващи сходни функции, могат да допринесат за текущото наблюдение върху дейностите на обслужващата организация. Дейностите по текущо наблюдение могат да включват също използването на информация, съобщена от външни лица, като например оплаквания от клиенти или редовни коментари, които биха могли да сочат за проблеми или да открият области, нуждаещи се от подобряване. Фактът, че одиторът на обслужващата организация ще докладва относно оперативната ефективност на контролите не представлява заместител на собствените процеси на обслужващата организация, имащи за цел осигуряването на разумна база за нейното изявление.

Идентификация на рисковете (Виж: параграф 13(б)(iv))

A10. Както е отбелязано в параграф 9(в), целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат. Например, рискът дадена сделка или операция да бъде отчетена с погрешна сума или в погрешен период, може да бъде изразен като цел на контрола сделките и операциите да се отчитат с правилната сума и в правилния период. Обслужващата организация носи отговорност за идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система. Обслужващата организация може да има формален или неформален процес за идентифициране на уместните рискове. Формалният процес може да включва приблизително оценяване на значимостта на идентифицираните рискове, оценяване вероятността от тяхното възникване и вземане на решение относно действията за тяхното адресиране и обхващане. Доколкото, обаче, целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат, внимателното идентифициране на целите на контрола при проектирането и внедряването на системата на обслужващата организация може само по себе си да представлява неформален процес за идентифициране на уместните рискове.

Приемане на промяна в условията на ангажимента (Виж: параграф 14)

A11. Искането за промяна в обхвата на ангажимента може да няма разумна обосновка, когато например, е отправено искане определени цели на

контрола да се изключат от обхвата на ангажимента поради вероятността, че мнението на одитора на обслужващата организация би могло да бъде модифицирано; или когато обслужващата организация няма да предостави на одитора на обслужващата организация писмено изявление и отправя искане за изпълнение на ангажимента съгласно МСАИС 3000 (преработен).

A12. Искането за промяна в обхвата на ангажимента може да е разумно обосновано, когато, например, е отправено искане от обхвата на ангажимента да бъде изключена под-обслужваща организация, в случаите, при които обслужващата организация не може да договори достъп за одитора на обслужващата организация и методът за разглеждане на услугите, предоставяни от тази под-обслужваща организация се променя от метод на включването на метод на изключването.

Оценяване доколко подходящи са критериите (Виж: параграфи 15─18)

A13. Необходимо е критериите да бъдат на разположение на предвидените потребители, за да им се даде възможност да разберат базата за изявлението на обслужващата организация относно достоверното представяне на нейното описание на системата, доколко подходящо е проектирането на контролите и, в случай на доклад от тип 2, оперативната ефективност на контролите, свързани с целите на контрола.

A14. МСАИС 3000 (преработен) изисква одиторът на обслужващата организация, наред с другото, да определи дали критериите, които ще бъдат използвани са подходящи и да определи уместността на съответния предмет.[11] Съответният предмет е същественото условие, представляващо интерес за предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност. Следващата таблица идентифицира предмета и минималните критерии за всяко от мненията в доклади от тип 2 и доклади от тип 1.

	Предмет	**Критерии**	**Коментар**
Мнение относно достоверното представяне на описанието на системата на обслужващата организация (доклади от тип 1 и тип 2)	Системата на обслужващата организация, която вероятно има отношение към вътрешния контрол на предприятията-потребители, доколкото той е свързан с финансовото отчитане, и е обхваната от доклада за	Описанието е представено достоверно, ако то: (а) представя начина, по който системата на обслужващата организация е била проектирана и внедрена, включително, когато е уместно, въпросите, идентифицирани в	Може да е необходимо конкретната формулировка на критериите за това мнение да бъде индивидуално пригодена, за да бъде в съответствие с критерии, установени, например, от закон или нормативна разпоредба, групи на потребители или професионална организация. Примери за критери за такова мнение са предоставени в илюстративния пример за изявлението на обслужващата организация в Приложение 1. Параграфи A21–A24 предлагат допълнителни насоки за определяне дали тези критерии са

[11] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 24 (б) и 41.

	Предмет	Критерии	Коментар	
	изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.	параграф 16(а)(i)–(viii); (б) в случай на доклад от тип 2, съдържа уместни детайли за промените в системата на обслужващата организация през периода, обхванат от описанието; и (в) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг предприятия-потребители и следователно не може да включва всеки аспект на системата на обслужващата организация, който всяко отделно предприятие-потребител може да счете за важен в неговата конкретна среда.	удовлетворени. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета[12] за това мнение е изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и изявлението на обслужващата организация, че описанието е представено достоверно).	
Мнение относно това доколко подходящо е проектирането и относно оперативната ефективност (доклади от тип 2)	Уместността на проектирането (доколко е подходящо) и оперативната ефективност на тези контроли, които са необходими за постигането на	Контролите са подходящо проектирани и функционират ефикасно, ако: (а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват постигането на	Когато критериите за това мнение са удовлетворени, контролите ще са предоставили разумна степен на сигурност, че свързаните с тях цели на контрола са били	Целите на контрола, които са посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са част от критериите за тези

AUDITING

[12] „Информацията за предмета” е резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите, т.е. информацията, която се получава от прилагането на критериите спрямо съответния предмет.

	Предмет	Критерии	Коментар	
	целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.	целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система; (б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не пречат посочените цели на контрола да бъдат постигнати; и (в) контролите са били последователно прилагани, така както са проектирани, в течение на определения период. Това включва дали неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, разполагащи с подходяща компетентност и правомощия.	постигнати в течение на определения период. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета при това мнение е изявлението на обслужващата организация, че контролите са подходящо проектирани и че те функционират ефикасно).	мнения. Посочените цели на контрола ще се различават при отделните ангажименти. Ако, като част от формирането на мнение относно описанието, одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че посочените цели на контрола не са представени достоверно, то тогава тези цели на контрола няма да са подходящи да бъдат част от критериите за формиране на мнение, както относно проектирането, така и относно оперативната ефективност на контролите.
Мнение относно това доколко подходящо е проектирането (доклади от тип 1)	Уместността на проектирането (доколко е подходящо) на тези контроли, които са необходими за постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.	Контролите са подходящо проектирани, ако: (а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система; и (б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези	Удовлетворяването на тези критерии само по себе си не предоставя никаква степен на сигурност, че свързаните с тях цели на контрола са били постигнати, тъй като не е получена сигурност относно функционирането на контролите. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета при това мнение е изявлението на обслужващата организация, че	

	Предмет	Критерии	Коментар	
		рискове не пречат посочените цели на контрола да бъдат постигнати.	контролите са подходящо проектирани.)	

A15. Параграф 16(а) идентифицира редица елементи, които са включени, когато е уместно, в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система. Тези елементи може да не са уместни, ако системата, която се описва, не е система, обработваща сделки и операции, например, системата се отнася до общите контроли върху хостинга на ИТ приложна програма, но не и до контролите, внедрени в самата приложна програма.

Ниво на същественост (Виж: параграфи 19, 54)

A16. При ангажимент за докладване относно контролите в обслужващата организация, концепцията за нивото на същественост се отнася до системата, върху която се докладва, а не до финансовите отчети на предприятията-потребители. Одиторът на обслужващата организация планира и изпълнява процедури с цел да определи дали изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система е представено достоверно във всички съществени аспекти, дали контролите в обслужващата организация са проектирани подходящо във всички съществени аспекти и, в случай на доклад от тип 2, дали контролите в обслужващата организация функционират ефикасно във всички съществени аспекти. Концепцията за ниво на същественост взима под внимание, че докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация предоставя информация за системата на обслужващата организация с цел задоволяване на общите информационни потребности на широк кръг предприятия-потребители и техните одитори, които имат разбиране за начина, по който тази система е била използвана.

A17. Нивото на същественост по отношение на достоверното представяне на изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и по отношение на проектирането на контролите включва преди всичко преценяване на качествени фактори, като например: дали описанието съдържа съществените аспекти на обработката на значимите сделки и операции; дали описанието пропуска или изкривява уместна информация; както и способността на контролите, така както са проектирани, да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола ще бъдат постигнати. Нивото на същественост по отношение мнението на одитора на обслужващата организация относно оперативната ефективност на контролите включва преценяване както на количествени, така и на качествени фактори, като

например, допустимия процент и наблюдавания процент на отклонения (количествен въпрос), както и естеството и причините за всички наблюдавани отклонения (качествен въпрос).

A18. Концепцията за ниво на същественост не се прилага, когато при описанието на тестовете на контролите се оповестяват резултатите от тези тестове, в случаите, при които са били идентифицирани отклонения. Това е така, защото при конкретните обстоятелства на дадено предприятие-потребител или одитор на предприятие-потребител дадено отклонение може да има значение, надхвърлящо това дали съгласно мнението на одитора на обслужващата организация това отклонение не позволява на контрола да функционира ефикасно. Например, контролът, за който се отнася отклонението, може да е особено значим за предотвратяване на определен тип грешка, която би могла да е съществена при конкретните обстоятелства на финансовия отчет на дадено предприятие-потребител.

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация (Виж: параграф 20)

A19. Получаването на разбиране за системата на обслужващата организация, включително контролите, попадащи в обхвата на ангажимента, помага на одитора на обслужващата организация при:

- идентифициране на границите на тази система и на начина, по който тя взаимодейства с останалите системи.
- оценяване дали изготвеното от обслужващата организация описание представя достоверно системата, която е била разработена и внедрена.
- получаване на разбиране за вътрешния контрол върху изготвянето на изявлението на обслужващата организация.
- определяне кои контроли са необходими за постигане целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.
- оценяване дали контролите са били подходящо проектирани.
- оценяване, в случай на доклад от тип 2, дали контролите са функционирали ефикасно.

A20. Процедурите на одитора на обслужващата организация за получаване на това разбиране могат да включват:

- отправяне на проучващи запитвания до лицата в рамките на обслужващата организация, които съгласно преценката на одитора на обслужващата организация биха могли да притежават уместна информация.
- наблюдение на операции и фактическа проверка на документация, доклади, документи за обработката на сделките на хартиен носител и в електронен формат.
- фактическа проверка на споразумения между обслужващата организация и предприятия-потребители с оглед идентифициране на техните общи условия.
- повторно изпълнение на контролни процедури.

Получаване на доказателства относно описанието (Виж: параграфи 21–22)

A21. Взимането под внимание на следните въпроси може да помогне на одитора на обслужващата организация при определяне дали тези страни на описанието, които са включени в обхвата на ангажимента, са представени достоверно във всички съществени аспекти:

- дали описанието адресира и разглежда основните аспекти на предоставяната услуга (попадащи в обхвата на ангажимента), които може разумно да се очаква да имат отношение към общите нужди на одиторите на широк кръг предприятия-потребители при планиране одита на финансовите отчети на тези предприятията?
- дали описанието е изготвено на такова ниво на детайлност, което може разумно да се очаква да предостави на одиторите на широк кръг предприятия-потребители достатъчно информация, за да получат разбиране за вътрешния контрол в съответствие с МОС 315(преработен)?[13] Не е необходимо описанието да адресира и разглежда всеки аспект от процеса на обработка, извършван от обслужващата организация или услугите, предоставяни на предприятията-потребители, нито да е толкова детайлизирано, че потенциално да позволи на читателя да изложи на риск сигурността или други контроли в обслужващата организация.
- описанието изготвено ли е по начин, който не пропуска или изкривява информация, която може да окаже влияние върху общите нужди във връзка с решенията на одиторите на широк кръг предприятия-потребители, например, дали описанието съдържа някакви значими пропуски или неточности в процеса на обработка, които са известни на одитора на обслужващата организация?
- когато някои от целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са изключени от обхвата на ангажимента, дали описанието ясно идентифицира изключените цели?
- контролите, идентифицирани в описанието, внедрени ли са?
- допълнителните контроли в предприятието-потребител, ако има такива, описани ли са адекватно? В повечето случаи, описанието на целите на контрола е така формулирано, че целите на контрола могат да бъдат постигнати посредством ефикасното функциониране на контролите, внедрени единствено от обслужващата организация. В някои случаи, обаче, целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, не могат да бъдат постигнати самостоятелно от обслужващата организация, тъй като тяхното постигане изисква конкретни контроли да бъдат внедрени от предприятията-потребители. Случаят, например, може да е такъв, когато целите на контрола са определени от регулаторен орган. Когато описанието включва допълнителни контроли в предприятието-потребител, описанието

[13] МОС 315 (преработен), „Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

отделно идентифицира тези контроли заедно с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат постигнати самостоятелно от обслужващата организация.

- ако е използван методът на включването, дали описанието идентифицира поотделно контролите в обслужващата организация и контролите в под-обслужващата организация? Ако е използван методът на изключването, дали описанието идентифицира функциите, изпълнявани от под-обслужващата организация? Когато се използва методът на изключването, не е необходимо описанието да включва детайлизирания процес на обработка или контролите в под-обслужващата организация.

A22. Процедурите на одитора на обслужващата организация за оценяване на достоверното представяне на описанието може да включват:

- Разглеждане на естеството на предприятията-потребители и начина, по който услугите, предоставяни от обслужващата организация е вероятно да ги засегнат, например, дали предприятията-потребители са от определен отрасъл или дали са регулирани от държавни агенции.
- Запознаване със стандартни договори, или стандартни условия на договорите, (ако е приложимо) с предприятията-потребители с цел получаване на разбиране за договорните задължения на обслужващата организация.
- Наблюдение върху процедурите, изпълнявани от персонала на обслужващата организация.
- Извършване на преглед на наръчниците за политика и процедури на обслужващата организация и други документи за системите, например, диаграми и текстови описания.

A23. Параграф 21(а) изисква одиторът на обслужващата организация да оцени дали целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са разумни при конкретните обстоятелства. Взимането под внимание на следните въпроси може да помогне да одитора на обслужващата организация при тази оценка:

- Дали посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация или от външни страни, като регулаторен орган, група потребители или професионална организация, която следва прозрачна надлежна процедура?
- Когато посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация, дали те се отнасят до видовете твърдения за вярност, често срещани във финансовите отчети на

широк кръг предприятия-потребители, за които контролите в обслужващата организация би могло разумно да се очаква да се отнасят? Макар че одиторът на обслужващата организация обикновено няма да е в състояние да определи как контролите в обслужващата организация конкретно се отнасят до твърденията за вярност, съдържащи се във финансовите отчети на отделните предприятия-потребители, разбирането на одитора на обслужващата организация за естеството на системата на обслужващата организация, включително контролите, и предоставяните услуги се използва за идентифициране на видовете твърдения за вярност, за които вероятно ще се отнасят тези контроли.

- Когато посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация, дали те са пълни? Пълният набор цели на контрола може да предостави на одиторите на широк кръг предприятия-потребители обща рамка за оценяване на ефекта от контролите в обслужващата организация върху твърденията за вярност, често съдържащи се във финансовите отчети на предприятията-потребители.

A24. Процедурите на одитора на обслужващата организация за определяне дали системата на обслужващата организация е внедрена могат да са сходни и да бъдат изпълнени заедно с процедурите за получаване на разбиране за тази система. Те могат да включват също така проследяване на обекти през системата на обслужващата организация и, в случай на доклад от тип 2, конкретни проучващи запитвания относно промени в контролите, внедрени през периода. Промените, които са съществени за предприятията-потребители или техните одитори се включват в описанието на системата на обслужващата организация.

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите (Виж: параграфи 23, 28(б))

A25. От гледната точка на *предприятието-потребител* или *одитора на предприятието-потребител*, даден контрол е подходящо проектиран, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, когато се съблюдава в удовлетворителна степен, би предоставил разумна степен на сигурност, че съществените неправилни отчитания са предотвратени или разкрити и коригирани. *Обслужващата организация* или *одиторът на обслужващата организация*, обаче, не са запознати с обстоятелствата в отделните предприятия-потребители, които биха определили дали дадено неправилно отчитане, възникващо в резултат на отклонение в контрола, е съществено за тези предприятия-потребители. Ето защо, от гледната точка на одитора на обслужващата организация, даден контрол е подходящо проектиран, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, когато

се съблюдава в удовлетворителна степен, би предоставил разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати.

A26. Одиторът на обслужващата организация може да обмисли използването на диаграми, въпросници или таблици за взимане на решения с цел улесняване на разбирането за проектирането на контролите.

A27. Контролите могат да се състоят от редица дейности, насочени към постигането на дадена цел на контрола. Следователно, ако одиторът на обслужващата организация оцени, че определени дейности не са ефикасни за постигането на конкретна цел на контрола, наличието на други дейности може да позволи на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че контролите, свързани с целта на контрола са подходящо проектирани.

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите

Оценяване на оперативната ефективност (Виж: параграф 24)

A28. От гледната точка на *предприятието-потребител* или *одитора на предприятието-потребител*, даден контрол функционира ефикасно, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, предоставя разумна степен на сигурност, че съществените неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, са предотвратени или разкрити и коригирани. *Обслужващата организация* или *одиторът на обслужващата организация*, обаче, не са запознати с обстоятелствата в отделните предприятия-потребители, които биха определили дали дадено неправилно отчитане, възникващо в резултат на отклонение в контрола, е възникнало и ако това е така, дали е съществено. Ето защо, от гледната точка на одитора на обслужващата организация, даден контрол функционира ефикасно, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, предоставя разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати. По подобен начин, обслужващата организация или одиторът на обслужващата организация не са в състояние да определят дали наблюдаваните отклонения в контрола биха довели до съществени неправилни отчитания от гледната точка на отделното предприятие-потребител.

A29. Получаването на разбиране за контролите, което е достатъчно за изразяване на мнение относно това, че те са подходящо проектирани, не представлява достатъчно доказателство за тяхната оперативна ефективност, освен ако не е налице известна автоматизация, която осигурява последователното функциониране на контролите, така както са били проектирани и внедрени. Така например, получаването на

информация за внедряването на неавтоматизиран контрол в даден момент от време не осигурява доказателства за функционирането на контрола по друго време. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, обаче, изпълнението на процедури за определяне проектирането на автоматизиран контрол и това дали е внедрен може да служи като доказателство за оперативната ефективност на този контрол в зависимост от оценката и тестването от страна на одитора на обслужващата организация на други контроли, като например тези, отнасящи се до промени в програмата.

A30. За да бъде полезен на одиторите на предприятията-потребители, доклад от тип 2 обикновено обхваща период от минимум шест месеца. Ако периодът е по-кратък от шест месеца, одиторът на обслужващата организация може да счете за целесъобразно да опише в доклада си за изразяване на сигурност причините за този по-кратък период. Обстоятелствата, които биха могли да доведат до това докладът да обхваща период, по-кратък от шест месеца, включват случаите, когато (а) одиторът на обслужващата организация е ангажиран близо до датата, до която трябва да бъде издаден докладът относно контролите; (б) обслужващата организация (или конкретна система или приложна програма) функционира от по-малко от шест месеца; или (в) в контролите са направени значителни промени и не е практически приложимо да се изчака шест месеца преди да бъде издаден докладът или да се издаде доклад, обхващащ системата както преди, така и след промените.

A31. Определени контролни процедури може да не оставят доказателства за своето функциониране, които да могат да бъдат тествани на по-късна дата и съответно одиторът на обслужващата организация може да счете за необходимо да тества оперативната ефективност на подобни контроли в различни моменти в течение на отчетния период.

A32. Одиторът на обслужващата организация предоставя мнение за оперативната ефективност на контролите в течение на всеки един период и следователно, за да може одиторът на обслужващата организация да изрази мнение, са необходими достатъчни и уместни доказателства относно функционирането на контролите през текущия период. Информацията за отклонения, наблюдавани при предходни ангажименти, може да накара все пак одиторът на обслужващата организация да разшири обхвата на тестването през текущия период.

Тестване на непреки контроли (Виж: параграф 25(б))

A33. При някои обстоятелства, може да е необходимо да бъдат получени доказателства, подкрепящи ефикасното функциониране на непреки контроли. Така например, когато одиторът на обслужващата организация реши да тества ефикасността на доклади за преглед на изключенията,

детайлизиращи продажбите, надвишаващи разрешените кредитни лимити, прегледът и свързаното с него проследяване представляват контрола, който е пряко от значение за одитора на обслужващата организация. Контролите върху точността на информацията в докладите (например, общите ИТ контроли) се описват като „непреки" контроли.

A34. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, доказателствата за внедряване на контрол с автоматично приложение, когато са разгледани в комбинация с доказателства за оперативната ефективност на общите контроли в обслужващата организация (в частност, контроли върху промените), могат също да предоставят доказателства по същество за неговата оперативна ефективност.

Начини за избор на обекти за тестване (Виж: параграфи 25(в), 27)

A35. Начините за избор на обекти за тестване, които са на разположение на одитора на обслужващата организация, са:

(а) Избор на всички обекти (проверка на 100%). Това може да е подходящо за тестване на контроли, които се прилагат рядко, например, на тримесечие, или когато доказателствата относно приложението на контрола правят проверката на 100% ефективна;

(б) Избор на конкретни обекти. Това може да е подходящо, когато проверката на 100% не би била ефективна, а използването на извадка не би било ефикасно, като например тестване на контроли, които не се прилагат достатъчно често, така че да дадат голяма популация за тестване, например, контроли, които се прилагат ежемесечно или ежеседмично; и

(в) Извадка. Това може да е подходящо за тестване на контроли, които се прилагат често и по еднообразен начин и които оставят документални доказателства за тяхното приложение.

A36. Макар селективната проверка на конкретни обекти често да е ефективно средство за получаване на доказателства, тя не представлява формиране на извадка. Резултатите от процедурите, приложени спрямо обекти, избрани по този начин не могат да бъдат проектирани по отношение на цялата популация; следователно, селективната проверка на конкретни обекти не предоставя доказателства относно останалата част от популацията. Формирането на извадка, от друга страна, има за цел да позволи да бъдат направени заключения относно цялата популация на базата на тестване на извадка, получена от нея.

Работата на звеното за вътрешен одит

Получаване на разбиране за звеното за вътрешен одит (Виж: параграф 30)

A37. Звеното за вътрешен одит може да носи отговорност за предоставяне на анализи, оценки, изразяване на сигурност, препоръки и друга информация на ръководството и лицата, натоварени с общото управление. Звеното за вътрешен одит в обслужващата организация може да извършва дейности, свързани със собствената система за вътрешен контрол на обслужващата организация или дейности, свързани с услугите и системите, включително контролите, които обслужващата организация пердоставя на предприятията-потребители.

Определяне дали и в каква степен да се използва работата на вътрешните одитори (Виж: параграф 33)

A38. При определяне на планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на одитора на обслужващата организация, следните фактори биха могли да подскажат необходимост от различни или по-ограничени процедури, отколкото биха били приложени в друг случай:

- Естеството и обхватът на конкретната работа, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори са твърде ограничени.
- Работата на вътрешните одитори се отнася до контроли, които са по-малко съществени за заключенията на одитора на обслужващата организация.
- Работата, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори не изисква субективни или сложни преценки.

Използване работата на звеното за вътрешен одит (Виж: параграф 34)

A39. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на одитора на обслужващата организация върху конкретна работа на вътрешните одитори ще зависят от оценката, направена от одитора на обслужващата организация относно значимостта на тази работа за заключенията на одитора на обслужващата организация (например, значимостта на рисковете, които тестваните контроли се опитват да смекчат), оценката на звеното за вътрешен одит и оценката на конкретната работа на вътрешните одитори. Тези процедури могат да включват:

- Проверка на обекти, които вече са проверени от вътрешщните одитори;
- Проверка на други сходни обекти; и
- Наблюдение на процедури, изпълнявани от вътрешните одитори.

Ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграфи 36–37)

A40. Независимо от степента на автономност и обективност на звеното за вътрешен одит, това звено не е независимо от обслужващата организация, каквото е изискването по отношение на одитора на обслужващата организация при изпълнение на ангажимента. Одиторът на обслужващата организация носи изключителната отговорност за мнението, изразено в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация и тази отговорност не се намалява от това, че одиторът на обслужващата организация използва работата на вътрешните одитори.

A41. Описанието от страна на одитора на обслужващата организация на работата, извършена от звеното за вътрешен одит може да бъде представено по различни начини, например:

- Чрез включване на встъпителен материал към описанието на тестовете на контролите, в който се посочва, че определена работа на звеното за вътрешен одит е била използвана при изпълнението на тестовете на контролите.
- Приписване на отделни тестове на звеното за вътрешен одит.

Писмени изявления (Виж: параграфи 38, 40)

A42. Писмените изявления, изисквани съгласно параграф 38 са отделни и в допълнение към изявлението на обслужващата организация, както е дефинирано в параграф 9(о).

A43. Ако обслужващата организация не предостави писмените изявления, поискани в съответствие с параграф 38(в) от настоящия МСАИС, може да е целесъобразно мнението на одитора на обслужващата организация да бъде модифицирано в съответствие с параграф 55(г) от настоящия МСАИС.

Друга информация (Виж: параграф 42)

A44. Кодексът на СМСЕС изисква одиторът на обслужващата организация да не бъде асоциран с информация, когато одиторът на обслужващата организация счита, че тази информация:

(а) съдържа изявление, което е в съществена степен погрешно или подвеждащо;

(б) съдържа безотговорно дадени изявления или информация; или

(в) пропуска или прикрива информация, която се изисква да бъде включена, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.[14]

[14] Кодекс на СМСЕС, параграф 110.2.

Ако друга информация, включена в документ, съдържащ изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, съдържа информация, насочена към бъдещето, като например планове за преструктуриране или за действия при извънредни обстоятелства, или планове за модификации на системата, които ще адресират и обхванат отклоненията, идентифицирани в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, или твърдения с промоционален характер, които не могат разумно да бъдат подкрепени с доказателства, одиторът на обслужващата организация може да поиска тази информация да бъде отстранена или преформулирана.

A45. Ако обслужващата организация откаже да отстрани или преформулира тази друга информация, по-нататъшните действия, които биха могли да бъдат целесъобразни, включват, например:

- Изискване обслужващата организация да се консултира с юридическия си съветник относно целесъобразния курс на действие.
- Описване на съществената непоследователност или същественото неправилно докладване на дадения факт в доклада за изразяване на сигурност.
- Задържане на доклада за изразяване на сигурност докато въпросът не бъде разрешен.
- Оттегляне от ангажимента.

Документация (Виж: параграф 51)

A46. МСКК 1 (или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са поне толкова строги, колкото МСКК 1) изисква фирмите да установят политика и процедури за своевременно приключване на окомплектоването на досиетата по ангажиментите.[15] Подходящият срок, в който да се приключи окомплектоването на окончателното досие по ангажимента обикновено е не-повече от 60 дни след датата на доклада на одитора на обслужващата организация.[16]

AUDITING

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграф 53)

---

15 МСКК 1, параграф 45.

16 МСКК 1, параграф A54.

A47. Илюстративни примери за доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация и свързаните с него изявления на обслужващата организация се съдържат в Приложения 1 и 2.

Предвидени потребители и цели на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграф 53(д))

A48. Критериите, използвани по отношение ангажиментите за издаване на доклад относно контролите в обслужващата организация, са уместни единствено за целите на предоставянето на информация за системата на обслужващата организация, включително контролите, за тези лица, които имат разбиране за начина, по който системата е използвана за финансово отчитане от предприятията-потребители. Ето защо това се посочва в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. В допълнение, одиторът на обслужващата организация може да счете за целесъобразно да включи формулировка, която изрично ограничава разпространението на доклада за изразяване на сигурност до други лица, освен предвидените потребители, неговото използване от други лица или използването му за други цели.

Описание на тестовете на контролите (Виж: параграф 54)

A49. При описание на естеството на тестовете на контролите при доклад от тип 2, читателите на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация ще бъдат улеснени, ако одиторът на обслужващата организация включи:

- резултатите от всички тестове, при които са били идентифицирани отклонения, дори когато са идентифицирани други контроли, които позволяват на одитора на обслужващата организация да направи заключение, че съответната цел на контрола е постигната или че тестваният контрол е бил впоследствие отстранен от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.
- информация относно факторите, причинили идентифицираните отклонения, в степента, в която одиторът на обслужващата организация е идентифицирал подобни фактори.

Модифицирани мнения (Виж: параграф 55)

A50. Илюстративни примери за елементите на доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация се съдържат в Приложение 3.

A51. Дори когато одиторът на обслужващата организация е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение, може да е целесъобразно в базата за включване на параграф за модификация да се

опишат причините за всички останали въпроси, известни на одитора на обслужващата организация, които биха изискали модифицирането на мнението, както и техните последствия.

A52. Когато се заявява отказ от изразяване на мнение поради ограничения в обхвата, обикновено не е целесъобразно да се идентифицират процедурите, които са били изпълнени, нито да се включват изявления, описващи характеристиките на ангажимента на одитора на обслужващата организация; обратното би могло да засенчи отказа от изразяване на мнение.

Други отговорности във връзка с комуникирането (Виж: параграф 56)

A53. Целесъобразните действия в отговор на обстоятелствата, идентифицирани в параграф 56, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, биха могли да включват:

- Получаване на правен съвет относно последствията от различните курсове на действие.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление на обслужващата организация.
- Вземане на решение дали да се комуникира с трети страни (например, закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват одиторът на обслужващата организация да докладва до компетентен орган извън предприятието или до външния одитор на обслужващата организация[17] или да установяват отговорности, съгласно които подобно докладване би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства).
- Модифициране на мнението на одитора на обслужващата организация или добавяне на параграф „Други въпроси”.
- Оттегляне от ангажимента.

AUDITING

[17] Вж., например, Раздели 225.44 до 225.48 от Кодекса на СМСЕС

Приложение 1

(Виж: параграф А47)

Примерни изявления на обслужващата организация

Следващите примерни изявления на обслужващата организация са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации.

Пример 1: Изявление на обслужващата организация от тип 2

Изявление на обслужващата организация

Приложеното описание е изготвено за клиентите, които са използвали *[вида или наименованието на]* системата и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране, за да вземат под внимание това описание, наред с друга информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на клиентите. *[Име на предприятието]* потвърждава, че:

(а) приложеното на страници *[бб–вв]* описание достоверно представя *[вида или наименованието на]* системата за обработка на сделките и операциите на клиентите в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че приложеното описание:

(i) представя начина, по който системата е проектирана и внедрена, включително:

- видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, класовете обработвани сделки и операции.
- процедурите, в рамките както на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които тези сделки и операции са инициирани, документирани, обработени, коригирани при необходимост и прехвърлени в отчетите, изготвяни за клиентите.
- съответните счетоводни регистри, подкрепяща информация и конкретни сметки, които са използвани за инициране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригирането на неправилната информация и начина, по който информацията е прехвърлена в отчетите, изготвяни за клиентите.
- начина, по който системата разглежда значимите събития и условия, различни от сделките и операциите.
- процеса, използван за изготвяне на отчетите за клиентите.

- уместните цели на контрола и контролите, разработени с цел постигане на тези цели.
- контролите, които при проектирането на системата сме предположили, че ще бъдат внедрени от предприятията-потребители и които, ако е необходимо за постигане на целите на контрола, посочени в приложеното описание, са идентифицирани в описанието наред с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат самостоятелно постигнати от нас.
- други аспекти на нашата контролна среда, контролите върху процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникирането, контролните дейности и текущия контрол, които имат отношение към обработката и отчитането на сделките и операциите на клиентите.

(ii) включва уместните подробности за промените в системата на обслужващата организация през периода от *[дата]* до *[дата]*.

(iii) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг потребители и техните одитори и следователно не може да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен клиент може да счете за важен в неговата конкретна среда.

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в приложеното описание, са подходящо проектирани и са функционирали ефикасно в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че:

(i) рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието, са идентифицирани;

(ii) идентифицираните контроли, ако са функционирали така както са описани, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не са попречили посочените цели на контрола да бъдат постигнати; и

(iii) контролите са прилагани последователно, така както са проектирани, включително, че неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, които са разполагали с подходящата компетентност и правомощия в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*.

Пример 2: Изявление на обслужващата организация от тип 1

Приложеното описание е изготвено за клиентите, които са използвали *[вида или наименованието на]* системата и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране, за да вземат под внимание това описание, наред с друга информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато получават разбиране за информационните системи на клиентите, имащи отношение към финансовото отчитане. *[Име на предприятието]* потвърждава, че:

(a) приложеното на страници *[бб–вв]* описание достоверно представя *[вида или наименованието на]* системата за обработка на сделките и операциите на клиентите към *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че приложеното описание:

(i) представя начина, по който системата е проектирана и внедрена, включително:

- видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, класовете обработвани сделки и операции.
- процедурите, в рамките както на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които тези сделки и операции са инициирани, документирани, обработени, коригирани при необходимост и прехвърлени в отчетите, изготвяни за клиентите.
- съответните счетоводни регистри, подкрепяща информация и конкретни сметки, които са използвани за инициране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригирането на неправилната информация и начина, по който информацията е прехвърлена в отчетите, изготвяни за клиентите.
- начина, по който системата разглежда значимите събития и условия, различни от сделките и операциите.
- процеса, използван за изготвяне на отчетите за клиентите.
- уместните цели на контрола и контролите, разработени с цел постигане на тези цели.
- контролите, които при проектирането на системата сме предположили, че ще бъдат внедрени от предприятията-потребители и които, ако е необходимо за постигане на целите на контрола, посочени в приложеното описание, са идентифицирани в описанието наред с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат самостоятелно постигнати от нас.

- други аспекти на нашата контролна среда, контролите върху процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникирането, контролните дейности и текущия контрол, които имат отношение към обработката и отчитането на сделките и операциите на клиентите.

(ii) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг потребители и техните одитори и следователно не може да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен клиент може да счете за важен в неговата конкретна среда.

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в приложеното описание, са подходящо проектирани към *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че:

(i) рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието, са идентифицирани; и

(ii) идентифицираните контроли, ако са функционирали така както са описани, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не са попречили посочените цели на контрола да бъдат постигнати.

Приложение 2

(Виж: параграф А47)

Илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Следващите илюстративни примери на доклади са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации.

Илюстративен пример 1: Доклад от тип 2 за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Доклад за изразяване на сигурност на независимия одитор на обслужващата организация относно описанието на контролите, тяхното проектиране и оперативна ефективност

До: Обслужваща организация XYZ

Обхват

Ние бяхме ангажирани да докладваме относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание на страници *[бб–вв]* на нейната *[вида или наименованието на]* система за обработка на сделките и операциите на клиентите в течение на периода от *[дата]* до *[дата]* (описанието), както и относно проектирането и функционирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание.[1]

Отговорностите на обслужващата организация XYZ

Обслужващата организация XYZ носи отговорност за: изготвяне на описанието и придружаващото го изявление на страница *[аа]*, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на описанието и изявлението; предоставяне на услугите, обхванати от описанието; посочване целите на контрола; както и проектиране, внедряване и ефикасно функциониране на контролите с цел постигане на посочените цели на контрола.

Нашата независимост и контрол върху качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална

[1] Ако някои елементи на описанието не са включени в обхвата на ангажимента, това ясно се показва в доклада за изразяване на сигурност.

компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за контрол върху качеството 1[2] и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирани политики и процедури във връзка със спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание, както и относно проектирането и функционирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание, на базата на нашите процедури. Ние изпълнихме нашия ангажимент в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3402 „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация”, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним нашите процедури, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, описанието е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани и функционират ефикасно.

Ангажиментът за изразяване на сигурност да се докладва относно описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация предполага изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно оповестяванията в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, както и относно проектирането и оперативната ефективност на контролите. Избраните процедури зависят от преценката на одитора на обслужващата организация, включително оценка на рисковете описанието да не е представено достоверно и контролите да не са подходящо проектирани или да не функционират ефикасно. Нашите процедури включваха тестване на оперативната ефективност на тези контроли, които ние считаме за необходими за предоставянето на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието са били постигнати. Ангажиментът за изразяване на сигурност от този тип включва също оценяване на цялостното представяне на описанието, оценяване доколко подходящи са целите, посочени в него и доколко подходящи са критериите, определени от обслужващата организация и описани на страница *[aa]*.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето мнение.

---

[2] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Ограничения на контролите в обслужващата организация

Описанието на обслужващата организация XYZ е изготвено за да отговори на общите нужди на широк кръг клиенти и техните одитори и следователно не би могло да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен потребител би могъл да счете за важен в конкретната си среда. Освен това, поради своето естество, контролите в обслужващата организация може да не предотвратяват или разкриват всички грешки или пропуски при обработването или докладването на сделките и операциите. Също така, проектирането на оценката на ефикасността върху бъдещи периоди е изложено на риска контролите в обслужващата организация да са станали неподходящи или да не функционират.

Мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани на страница *[аа]*. По наше мнение, във всички съществени аспекти:

(а) Описанието представя достоверно *[вида или наименованието на]* системата, така както е проектирана и внедрена в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*;

(б) Контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието, са били подходящо проектирани в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*; и

(в) Тестваните контроли, които са тези, необходими за предоставянето на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието, са били постигнати, са функционирали ефикасно в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*.

Описание на тестовете на контролите

Конкретните контроли, които са тествани, както и естеството, времето на изпълнение и резултатите от тези тестове са изброени на страници *[уу–zz]*.

Предвидени потребители и цел

Настоящият доклад и описанието на тестовете на контролите на страници *[уу–zz]* са предвидени единствено за клиентите, които са използвали *[вид или наименование на]* системата на обслужваща организация XYZ и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране да ги разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на клиентите.

[Подпис на одитора на обслужващата организация]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация]

[Адрес на одитора на обслужващата организация]

Илюстративен пример 2: Доклад от тип 1 за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Доклад за изразяване на сигурност на независимия одитор на обслужващата организация относно описанието на контролите и тяхното проектиране

До: Обслужваща организация XYZ

Обхват

Ние бяхме ангажирани да докладваме относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание на страници *[бб–вв]* на нейната *[вида или наименованието на]* система за обработка на сделките и операциите на клиентите към *[дата]* (описанието), както и относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание.[3]

Ние не сме изпълнили никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите, включени в описанието и съобразно с това не изразяваме никакво мнение относно оперативната им ефективност.

Отговорностите на обслужващата организация XYZ

Обслужващата организация XYZ носи отговорност за: изготвяне на описанието и придружаващото го изявление на страница *[аа]*, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на описанието и изявлението; предоставяне на услугите, обхванати от описанието; посочване целите на контрола; както и проектиране, внедряване и ефикасно функциониране на контролите с цел постигане на посочените цели на контрола.

[3] Ако някои елементи на описанието не са включени в обхвата на ангажимента, това ясно се показва в доклада за изразяване на сигурност.

Нашата независимост и контрол върху качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за контрол върху качеството 1[4] и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирани политики и процедури във връзка със спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание, както и относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание, на базата на нашите процедури. Ние изпълнихме нашия ангажимент в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3402 „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация”, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним нашите процедури, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, описанието е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани във всички съществени аспекти.

Ангажиментът за изразяване на сигурност да се докладва относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация предполага изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно оповестяванията в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, както и относно проектирането на контролите. Избраните процедури зависят от преценката на одитора на обслужващата организация, включително оценката, че описанието не е представено достоверно и че контролите не са подходящо проектирани. Ангажиментът за изразяване на сигурност от този тип включва също оценяване на цялостното представяне на описанието, оценяване доколко подходящи са целите, посочени в него и доколко подходящи са критериите, определени от обслужващата организация и описани на страница *[aa]*.

[4] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Както бе отбелязано по-горе, ние не сме изпълнили никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите, включени в описанието и съобразно с това не изразяваме никакво мнение относно оперативната им ефективност.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето мнение.

Ограничения на контролите в обслужващата организация

Описанието на обслужващата организация XYZ е изготвено, за да отговори на общите нужди на широк кръг клиенти и техните одитори и следователно не би могло да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен потребител би могъл да счете за важен в конкретната си среда. Освен това, поради своето естество, контролите в обслужващата организация може да не предотвратяват или разкриват всички грешки или пропуски при обработването или докладването на сделките и операциите.

Мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани на страница *[аа]*. По наше мнение, във всички съществени аспекти:

(а) Описанието представя достоверно *[вида или наименованието на]* системата, така както е проектирана и внедрена към *[дата]*; и

(б) Контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието, са били подходящо проектирани към *[дата]*.

Предвидени потребители и цел

Настоящият доклад е предвиден единствено за клиентите, които са използвали *[вид или наименование на]* системата на обслужваща организация XYZ и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране да го разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато получават разбиране относно информационните системи на клиентите, имащи отношение към финансовото отчитане.

[Подпис на одитора на обслужващата организация]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация]

[Адрес на одитора на обслужващата организация]

Приложение 3

(Виж: параграф А50)

Илюстративни примери на модифицирани доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Следващите илюстративни примери на модифицирани доклади са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации. Те са базирани на илюстративните примери на доклади в Приложение 2.

Илюстративен пример 1: Квалифицирано мнение – описанието на системата на обслужващата организация не е представено достоверно във всички съществени аспекти

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Придружаващото описание посочва на страница *[mn]*, че обслужващата организация XYZ използва числа и пароли за идентификация на оператора с цел предотвратяване на неразрешен достъп до системата. На базата на нашите процедури, които включваха проучващи запитвания до членове на персонала и наблюдение върху дейностите, ние установихме, че числа и пароли за идентификация на оператора се прилагат при Приложения А и Б, но не и при Приложения В и Г.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(а) …

Илюстративен пример 2: Квалифицирано мнение – контролите не са подходящо проектирани, така че да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от

обслужващата организация описание на нейната система, ще бъдат постигнати, ако контролите функционират ефикасно.

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е разгледано на страница *[mn]* от придружаващото описание, понякога обслужващата организация XYZ прави промени в приложните програми, за да коригира недостатъци или да повиши възможностите. Процедурите, следвани при определяне дали да бъдат направени промени, при проектиране на промените и при тяхното внедряване, не включват преглед и одобрение от упълномощени лица, които да са независими от лицата, участващи в извършването на промените. Не съществуват също така конкретни изисквания за тестване на такива промени или за предоставяне на резултатите от тестовете на лице, упълномощено да извърши преглед преди промените да бъдат внедрени.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(a) …

Илюстративен пример 3: Квалифицирано мнение – контролите не са функционирали ефикасно в течение на определения период (само при доклад от тип 2)

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Обслужващата организация XYZ посочва в описанието си, че разполага с въведени автоматични контроли за равняване на получените плащания по заеми с генерираните резултати. Както е отбелязано, обаче, на страница *[mn]* от описанието, този контрол не е функционирал ефикасно в периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг* поради грешка в програмирането. Това е довело до непостигане на целта на контрола „Контролите предоставят разумна степен на сигурност, че получените плащания по заеми са правилно документирани" през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг*. XYZ е внедрила промяна в програмата, извършвайки изчислението към *[дата]*, и нашите тестове сочат, че тя е функционирала ефикасно през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг*.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение":

…

Илюстративен пример 4: Квалифицирано мнение – одиторът на обслужващата организация не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение

База за изразяване на квалифицирано мнение

Обслужващата организация XYZ посочва в описанието си, че разполага с въведени автоматични контроли за равняване на получените плащания по заеми с генерираните резултати. Електронните регистри, обаче, на изпълнението на това равнение за периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг* са изтрити в резултат на грешка при компютърната обработка и поради това ние не бяхме в състояние да тестваме функционирането на този контрол за посочения период. Вследствие на това, ние не бяхме в състояние да определим дали целта на контрола „Контролите предоставят разумна степен на сигурност, че получените плащания по заеми са правилно документирани" ефикасно е била изпълнявана през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг.*

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(a) …

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3410

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТИ ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност, които обхващат периоди, завършващи на или след 30 септември 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1
Обхват на настоящия МСАИС	2–11
Дата на влизане в сила	12
Цели	13
Определения	14
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	15
Приемане и продължаване на ангажимент	16–18
Планиране	19
Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента	20–22
Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания	23–34
Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури	35–56
Ползване работата на други практикуващи професионални счетоводители	57
Писмени изявления	58–60
Последващи събития	61
Сравнителна информация	62–63
Друга информация	64
Документация	65–70
Преглед за контрол върху качеството на ангажимента	71
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	72–75
Съдържание на доклада за изразяване на сигурност	76–77

Други изисквания по отношение на комуникацията 78

Приложение и други пояснителни материали

Въведение A1–A7

Определения A8–A16

МСАИС 3000 (преработен) A17

Приемане и продължаване на ангажимент A18–A37

Планиране A38–A43

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента A44–A51

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания A52–A89

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури A90–A112

Ползване работата на други практикуващи професионални счетоводители A113–A115

Писмени изявления A116

Последващи събития A117

Сравнителна информация A118–A123

Друга информация A124–A126

Документация A127–A129

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента A130

Формиране на заключение за изразяване на сигурност A131–A133

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност A134–A152

Приложение 1: Емисии, отстраняване и приспадане на емисии

Приложение 2: Примерни доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Въведение

1. Като се има предвид връзката между емисиите на парникови газове (ПГ) и измененията в климата, много предприятия изразяват в количествени показатели емисиите си на ПГ за целите на вътрешното управление, като много от тях изготвят също така и отчет за ПГ:

   (а) като част от режим за регулаторно оповестяване;

   (б) като част от схема за търговия с емисии; или

   (в) за да информират доброволно инвеститори и други лица. Доброволните оповестявания могат примерно да бъдат публикувани като самостоятелен документ, да бъдат включени като част от по-широкообхватен доклад за устойчиво развитие или в годишния доклад на предприятието, или да бъдат изготвени с цел обосноваване включването във „въглероден регистър”.

Обхват на настоящия МСАИС

2. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва относно изготвен от предприятието отчет за ПГ.

3. Заключението на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за изразяване на сигурност може да обхване информация, допълваща отчета за ПГ, например, когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да докладва относно доклад за устойчиво развитие, от който отчетът за ПГ представлява само една част. В подобни случаи: (вж. параграфи А1–А2)

   (а) настоящият МСАИС е приложим по отношение на процедурите за изразяване на сигурност, изпълнени във връзка с отчета за ПГ, с изключение на случаите, когато отчетът за ПГ представлява относително незначителна част от цялостната информация, която е обект на изразяването на сигурност; и

   (б) МСАИС 3000(преработен)[1] (или друг МСАИС, разглеждащ конкретния предмет) е приложим по отношение на процедурите за изразяване на сигурност, изпълнени във връзка с останалата част от информацията, обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител.

---

[1] МСАИС 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация.*

4. Настоящият МСАИС не разглежда и не предоставя конкретни насоки относно ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва за следното:

   (а) Отчети за емисии, различни от емисиите на ПГ, например, азотни оксиди (NOx) и серен диоксид (SO_2). Независимо от това, настоящият МСАИС може да предоставя насоки по отношение на подобни ангажименти;[2]

   (б) Друга свързана с ПГ информация, например, „въглероден отпечатък” в течение на жизнения цикъл на продукта, хипотетична „базова” информация или ключови показатели за изпълнение, базирани на данни за емисии, или (вж. параграф А3)

   (в) Инструменти, процеси или механизми, например, проекти за компенсиране (офсет), използвани от други предприятия за целите на приспадането на емисии. Когато обаче отчетът за ПГ на предприятието включва приспадане на емисии, които са обект на изразяване на сигурност, изискванията на настоящия МСАИС са приложими, когато това е уместно, по отношение на тези приспадания на емисии (вж. параграф 76(е)).

Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти

5. *Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Общата рамка за изразяване на сигурност) отбелязва, че даден ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде или ангажимент за удостоверяване на съответствие, или директен ангажимент. Настоящият МСАИС разглежда единствено ангажименти за удостоверяване на съответствие.[3]

Процедури при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност

6. МСАИС 3000 (преработен) отбелязва, че даден ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде или ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.[4] Настоящият МСАИС разглежда както ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.

---

[2] NOx (т.е., NO и NO_2, които се различават от ПГ диазотен оксид, N_2O) и SO_2 се свързват по-скоро с „киселинните дъждове”, отколкото с измененията в климата.

[3] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(ii)

[4] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(i)(б)

7. Както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ, практикуващият професионален счетоводител избира комбинация от процедури за изразяване на сигурност, които биха могли да включват: фактическа проверка; наблюдение; потвърждение; повторно изчисляване; повторно изпълнение; аналитични процедури; и проучващи запитвания. Определянето на процедурите за изразяване на сигурност, които трябва да бъдат изпълнени по отношение на конкретен ангажимент, е въпрос на професионална преценка. Доколкото отчетите за ПГ обхващат широк кръг от обстоятелства, естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите вероятно ще варират значително при различните ангажименти.

8. Освен ако не е посочено друго, всяко от изискванията в настоящия МСАИС е приложимо, както по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и по отношение на ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Поради това, че нивото на сигурност, което се получава при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниско от това при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител ще изпълни при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност ще се различават по своето естество и време на изпълнение и ще са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.[5] Изисквания, които са приложими само по отношение на единия или другия вид ангажименти са представени във формат на таблица с колони с буква „О” (ограничена степен на сигурност) или „Р” (разумна степен на сигурност) след номера на параграфа. Въпреки, че някои процедури се изискват единствено по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, те въпреки това е възможно да са подходящи и при определени ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. също параграф А90, който очертава основните различия между допълнителните процедури, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ). (Вж. параграфи А4, А90)

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(iii)

Взаимовръзка с МСАИС 3000 (преработен), други професионални становища и други изисквания

9. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС при изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност да се докладва относно отчета за парникови газове на предприятието. Настоящият МСАИС допълва, но не замества МСАИС 3000 (преработен) и разширява въпроса, като посочва как МСАИС 3000 (преработен) трябва да бъде прилаган при ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва относно отчета на предприятието за ПГ. (Вж. параграф А17)

10. Съблюдаването на МСАИС 3000(преработен) изисква, наред с останалото, спазване на изискванията на Части А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни.[6] Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента, да е член на фирма, която прилага МСКК 1[7] или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. (Вж. параграфи А5–А6)

11. Когато ангажиментът е обект на местно законодателство и нормативни разпоредби или на клаузите на схема за търговия с емисии, настоящият МСАИС не е с по-голяма юридическа сила в сравнение с това законодателство, нормативна разпоредба или клаузи. В случай че местното законодателство и нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии се различават от настоящия МСАИС, ангажимент, изпълнен в съответствие с местните закони, нормативна разпоредба или с клаузите на конкретна схема за търговия с емисии, не е автоматично в съответствие с настоящия МСАИС. Практикуващият професионален счетоводител има право да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС в допълнение към спазване на изискванията на местното законодателство или нормативна разпоредба или на клаузите на схема за тъговния с емисии само когато всички

---

[6] МСАИС 3000, параграфи 3а, 20 и 34

[7] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

приложими изисквания, съдържащи се в настоящия МСАИС, са били изпълнени. (Вж. параграф А7)

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МСАИС е в сила по отношение на доклади за изразяване на сигурност, които обхващат периоди, завършващи на или след 30 септември 2013 г.

Цели

13. Целите на практикуващия професионален счетоводител са:

(а) Да получи или разумна степен на сигурност, или ограничена степен на сигурност, в зависимост от конкретния случай, относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, което би позволило на практикуващия професионален счетоводител да изрази заключение с разумна степен на сигурност или с ограничена степен на сигурност;

(б) Да докладва, в съответствие с констатациите на практикуващия професионален счетоводител, относно това дали:

(i) в случая на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; или

(ii) в случая на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, на практикуващия професионален счетоводител е станало известно нещо, което кара практикуващия професионален счетоводител да счита, на базата на изпълнените процедури и получените доказателства, че отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; и

(в) Да комуникира съгласно изискванията на други разпоредби в настоящия МСАИС в съответствие с констатациите на практикуващия професионален счетоводител.

Определения

14. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, посочено по-долу:[8]

(а) Приложими критерии – Критериите, използвани от предприятието за количествено изразяване и докладване на емисиите на предприятието в отчета за ПГ.

(б) Твърдения за вярност – Изявления на предприятието, изразени изрично или по друг начин, заложени в отчета за ПГ, които са използвани от практикуващия професионален счетоводител при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат.

(в) Базова година – Конкретна година или усреднена величина за няколко години, с която се сравняват емисиите на предприятието в различни времеви периоди.

(г) Лимити и търговия – Система, която определя общи лимити за емисиите, разпределя сред участниците квоти за емисии и им позволява да търгуват помежду си квотите и емисионните кредити.

(д) Сравнителна информация – Сумите и оповестяванията, съдържащи се в отчета за ПГ по отношение на един или повече предходни периоди.

(е) Емисии –ПГ, които в течение на съответния период са били изпуснати в атмосферата или биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател. Емисиите могат да бъдат категоризирани като:

- Преки емисии (известни също като емисии от Обхват 1), които са емисиите от източници, притежавани или контролирани от предприятието. (Вж. параграф А8)
- Непреки емисии, които са емисиите, представляващи последствие от дейността на предприятието, но които възникват при източници, притежавани или контролирани от друго предприятие. Непреките емисии могат да бъдат допълнително категоризирани на:

[8] Определенията в МСАИС 3000 (преработен) са приложими също и по отношение на настоящия МСАИС.

- Емисии от Обхват 2, които са емисиите, свързани с енергия, която е пренесена до и се потребява от предприятието. (Вж. параграф А9)
- Емисии от Обхват 3, които са всички останали непреки емисии. (Вж. параграф А10)

(ж) Приспадане на емисии – Всяка позиция, включена в отчета на предприятието за ПГ, която се приспада от общите отчетени емисии и която не представлява отстраняване; обикновено тук се включват закупени компенсации (офсети), но може да се включват и различни други инструменти и механизми, като кредити за резултати и квоти, които се признават от регулаторна или друга схема, от която предприятието е част. (Вж. параграфи А11–А12)

(з) Емисионен фактор – Математически коефициент или съотношение за превръщане на измерителя на дадена дейност (например, литри изразходвано гориво, пропътувани километри, брой животни в стопанството или тонове произведена продукция) в приблизителна оценка на количеството ПГ, свързани с тази дейност.

(и) Схема за търговия с емисии – Пазарно базиран подход, използван за контролиране на парниковите газове чрез осигуряване на икономически стимули за постигане на намаления в емисиите на такива газове.

(к) Предприятие – Юридическото лице, икономическо предприятие, или подлежаща на идентифициране част от юридическо лице или икономическо предприятие (например, отделна фабрика или друг вид обект, като площадка на сметище), или обединение на юридически и други лица или части от тези лица (например, съвместно предприятие), за които се отнасят емисиите в отчета за ПГ.

(л) Измама – Преднамерено действие на едно или повече лица сред ръководството, лицата, натоварени с общото управление, служителите или трети лица, включващо използването на заблуждение с цел получаване на несправедливо или незаконно преимущество.

(м) Допълнителни процедури – Процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително тестове на контролите (ако има такива), тестове на детайлите и аналитични процедури.

(н) Отчет за ПГ– Отчет, представящ съставните елементи и изразяващ количествено емисиите на ПГ на предприятието за даден период (известен понякога като инвентаризация на емисиите) и когато е приложимо, сравнителна информация и пояснителни приложения,

включително обобщение на значимата политика по отношение на количественото изразяване и отчитането. Отчетът на предприятието за ПГ може да включва и категоризиран списък на отстраняванията и приспадането на емисии. Когато ангажиментът не обхваща целия отчет за ПГ, терминът „отчет за ПГ" следва да се разбира като тази част от отчета, която е обхваната от ангажимента. Отчетът за ПГ представлява „информацията за предмета" на ангажимента.[9]

(о) Парникови газове (ПГ) – Въглероден диоксид (CO_2) и други газове, които съгласно приложимите критерии трябва да бъдат включени в отчета за ПГ, като например: метан; диазотен оксид; серен хексафлоурид; хидрофлуоровъглероди; перфлуоровъглероди; и хлорофлуоровъглероди. Газовете, различни от въглероден диоксид често са изразявани в еквивалент въглероден диоксид (CO_2-е).

(п) Организационна граница – Границата, която определя кои дейности да бъдат включени в отчета на предприятието за ПГ.

(р) Ниво на същественост на изпълнението – Сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото на същественост за отчета за ПГ с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за отчета за ПГ. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението се отнася също и до сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни видове емисии или оповестявания.

(с) Закупена компенсация (офсет) – Приспадане на емисии, при което предприятието заплаща за понижаването на емисиите на друго предприятие (намаления на емисии) или за увеличаване на отстраняването на емисии от друго предприятие (увеличение на отстраняването), сравнени с хипотетична база. (Вж. параграф А13)

(т) Количествено изразяване – Процесът на определяне на количеството ПГ, пряко или непряко свързани с предприятието, изпуснати (или отстранени) от конкретен източник (или поглъщатели).

(у) Отстраняване –ПГ, които, в течение на даден период, предприятието е отстранило от атмосферата или които биха били

[9] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (х)

изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател. (Вж. параграф А14)

(ф) Съществено съоръжение – Съоръжение, което взето самостоятелно е съществено поради обема на емисиите му в съотношение към общия размер на емисиите, включени в отчета за ПГ, или поради специфичното му естество или обстоятелства, които пораждат конкретни рискове от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А15–А16)

(х) Поглъщател – Физически обект или процес, който отстранява ПГ от атмосферата.

(ц) Източник – Физически обект или процес, който изпуска ПГ в атмосферата.

(ч) Вид емисии – Групиране на емисиите на базата, примерно, на източника на емисии, вида газ, региона или съоръжението.

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

15. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, освен в случаите, когато практикуващият професионален счетоводител е изпълнил изискванията както на настоящия МСАИС, така и на МСАИС 3000 (преработен). (Вж. параграфи А5–А6, А17, А21–А22, А37, А127)

Приемане и продължаване на ангажимент

Умения, познания и опит

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да притежава компетентност в уменията и техниките за изразяване на сигурност, развити чрез задълбочено обучение и практическо прилагане и достатъчна компетентност в количественото изразяване и отчитане на емисии, за да поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност; и

(б) да се е уверил, че лицата, които ще изпълняват ангажимента притежават съвместно подходящата компетентност и способности, включително в областта на количественото изразяване и отчитане на емисии и в изразяването на сигурност, за да изпълнят ангажимента за изразяване на сигурност в съответствие с настоящия МСАИС. (Вж. параграфи А18–А19)

Предварителни условия за ангажимента

17. С цел установяване дали предварителните условия за ангажимента са налице:

(а) съдружникът, отговорен за ангажимента следва да установи, че както отчетът за ПГ, така и ангажиментът имат достатъчен обхват, така че да са полезни за предвидените потребители, вземайки по-специално под внимание: (вж. параграф А20)

(i) дали ако отчетът за ПГ трябва да изключи съществени емисии, които са били, или лесно биха могли да бъдат, количествено изразени, дали подобно изключване е разумно при конкретните обстоятелства;

(ii) дали ако ангажиментът трябва да изключи изразяването на сигурност по отношение на съществени емисии, които са отчетени от предприятието, дали подобно изключване е разумно при конкретните обстоятелства; и

(iii) в случай че ангажиментът ще включва изразяване на сигурност по отношение на приспадане на емисии, дали естеството на сигурността, която практикуващият професионален счетоводител ще получи във връзка с приспадането и предвиденото съдържание на доклада за изразяване на сигурност по отношение на това приспадане са ясни, разумни за конкретните обстоятелства и се разбират от ангажиращата страна. (Вж. параграфи А11-А12)

(б) когато определя дали приложимите критерии са подходящи, както се изисква от МСАИС 3000 (преработен),[10] практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали критериите обхващат като минимум: (вж. параграфи А23–А26)

(i) метода за определяне на организационната граница на предприятието; (вж. параграфи А27–А28)

(ii) ПГ, които трябва да бъдат отчетени;

(iii) приемливи методи за количествено изразяване, включително методи за извършване на корекции в базовата година (в случай че е приложимо); и

[10] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 24 (б) (ii) и 41

(iv) подходящи оповестявания, такива че предвидените потребители да могат да разберат съществените преценки, направени при изготвяне на отчета за ПГ. (вж. параграфи А29–А34);

(в) практикуващият професионален счетоводител следва да получи потвърждението на предприятието, че то осъзнава и разбира отговорността си:

(i) за разработване, въвеждане и поддържане на такъв вътрешен контрол, какъвто предприятието определи че е необходим, за да е възможно изготвянето на отчет за ПГ, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;

(ii) за изготвяне на отчета си за ПГ в съответствие с приложимите критерии; и (вж. параграф А35)

(iii) за рефериране или описание в отчета си за ПГ на приложимите критерии, които е използвало, и когато това не е очевидно от обстоятелствата, свързани с ангажимента, от кого са разработени тези критерии. (Вж. параграф А36)

Договаряне на условията на ангажимента

18. Условията на ангажимента, изисквани да бъдат договорени от МСАИС 3000 (преработен)[11] следва да включват: (вж. параграф А37)

(а) Целта и обхвата на ангажимента;

(б) Отговорностите на практикуващия професионален счетоводител;

(в) Отговорностите на предприятието, включително описаните в параграф 17(в);

(г) Идентификация на приложимите критерии за изготвяне на отчета за ПГ;

(д) Рефериране към очакваната форма и съдържание на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител и изявление, че може да има обстоятелства, при които докладът да се различава от очакваната форма и съдържание; и

(е) Потвърждение, че предприятието се съгласява да предостави писмени изявления при приключване на ангажимента.

[11] МСАИС 3000, параграф 27

Планиране

19. Когато планира ангажимента съгласно изискванията на МСАИС 3000 (преработен),[12] практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А38–А41)

    (а) да идентифицира характеристиките на ангажимента, които определят неговия обхват;

    (б) да изясни отчетните цели на ангажимента, за да планира времето на изпълнение на ангажимента и естеството на необходимите комуникации;

    (в) да вземе под внимание факторите, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са съществени за направляване на усилията на екипа по ангажимента;

    (г) да вземе под внимание резултатите от процедурите по приемане и продължаване на ангажимента и когато е приложимо дали познанията, получени при други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента във връзка с това предприятие, са уместни;

    (д) да изясни естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, необходими за изпълнението на ангажимента, включително участието на експерти и други практикуващи професионални счетоводители; и (вж. параграфи А42– А43)

    (е) да определи влиянието на функцията „вътрешен одит” на предприятието, ако има такава, върху ангажимента.

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне на нивото на същественост и нивото на същественост на изпълнението при планиране на ангажимента

20. При определяне на цялостната стратегия на ангажимент, практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ. (Вж. параграфи А44–А50)

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост на изпълнението за целите на определяне на рисковете от съществени неправилни отчитания и определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури.

---

[12] МСАИС 3000, параграф 40

Преразглеждане в хода на ангажимента

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ в случай че по време на ангажимента му стане известна информация, която би накарала практикуващия професионален счетоводител да определи първоначално различен размер. (Вж. параграф А51)

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира

23. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за следното: (вж. параграфи А52–А53)

    (а) Съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимите критерии;

    (б) Естеството на предприятието, включително:

        (i) естеството на дейностите, попадащи в организационната граница на предприятието, включително: (вж. параграфи А27–А28)

            - източниците и пълнотата на емисиите и в случай че са налице - поглъщатели и приспадане на емисии;
            - приноса на всеки един от тях за общите емисии на предприятието; и
            - елементите на несигурност, свързани с количествата, отчетени в отчета за ПГ. (вж. параграфи А54–А59)

        (ii) промени в сравнение с предходния период в естеството или мащаба на дейностите, включително дали е имало сливания, придобивания или продажби на източници на емисии, или възлагане на външни изпълнители на функции, предизвикващи съществени емисии; и

        (iii) честотата и естеството на случаите на временно преустановяване на дейността; (вж. параграф А60)

    (в) избора и прилагането от страна на предприятието на методи за количествено изразяване и политиката за отчитане, включително причините за промени в тях и потенциалната възможност за двойно отчитане на емисии в отчета за ПГ;

(г) изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки, включително съответните оповестявания;

(д) целта и стратегията на предприятието по отношение на измененията в климата, ако има такива, както и свързаните с това икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове; (вж. параграф А61)

(е) надзора и отговорностите за информацията относно емисиите в рамките на предприятието;

(ж) дали предприятието има функция „вътрешен одит” и ако това е така, дейността и основните й констатации във връзка с емисиите.

Процедури за получаване на разбиране и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

24. Процедурите за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания следва да включват следното: (вж. параграфи А52–А53, А62)

(а) Проучващи запитвания към лицата в рамките на предприятието, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител разполагат с информация, която вероятно ще подпомогне идентифицирането и оценяването на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка;

(б) Аналитични процедури; (вж. параграфи А63–А65)

(в) Наблюдение и фактическа проверка. (Вж. параграфи А66–А68)

Получаване на разбиране за вътрешния контрол на предприятието

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
25 О. По отношение на вътрешния контрол, който има отношение към количественото изразяване и отчитане на емисиите, като база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, практикуващият	25 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за следните компоненти на вътрешния контрол на предприятието, който има отношение към количественото изразяване и отчитане на емисиите, като

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
професионален счетоводител следва да получи разбиране, посредством проучващи запитвания, относно: (вж. параграфи A52–A53, A69–A70) (а) контролната среда; (б) информационната система, включително съответните бизнес процеси и комуникацията на ролите и отговорностите във връзка с отчитането на емисиите и съществени въпроси, отнасящи се до отчитането на емисии; и (в) резултатите от процеса на оценяване на риска на предприятието.	база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания: (вж. параграфи A52–A53, A70) (а) контролната среда; (б) информационната система, включително съответните бизнес процеси и комуникацията на ролите и отговорностите във връзка с отчитането на емисиите и съществени въпроси, отнасящи се до отчитането на емисии; (в) процеса на оценяване на риска на предприятието; (г) контролните дейности, имащи отношение към ангажимента, а това са тези, които практикуващият професионален счетоводител прецени че е необходимо да разбере, за да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да разработи допълнителни процедури в отговор на оценените рискове. Ангажиментът за изразяване на сигурност не изисква разбиране на всички контролни дейности, отнасящи се до всеки съществен вид

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	емисии и оповестяване в отчета за ПГ или до всяко твърдение за вярност, имащо отношение към тях; и (вж. параграфи А71–А72) (д) текущо наблюдение на контролите.
	26 Р. Когато получава разбирането, изисквано съгласно параграф 25 Р, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени разработването на контролите и да установи дали са били внедрени чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала на предприятието, отговарящ за отчета за ПГ. (Вж. параграфи А52–А53)

Други процедури за получаване на разбиране и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

27. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента е изпълнявал други ангажименти за предприятието, съдружникът, отговорен за ангажимента следва да обмисли дали получената информация има отношение към идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А73)

28. Практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания към ръководството и при необходимост към други лица в рамките на предприятието, за да установи дали те разполагат с информация относно действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама или неизпълнение на изискванията на законодателството или нормативната разпоредба, засягащи отчета за ПГ. (Вж. параграфи А84–А86)

29. Съдружникът, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител следва да обсъдят податливостта на отчета на предприятието за ПГ на съществени неправилни отчитания,

независимо дали дължащи се на измама или грешка, както и прилагането на приложимите критерии спрямо фактите и обстоятелствата на предприятието. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да реши кои въпроси трябва да бъдат комуникирани с членове на екипа по ангажимента и с външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, които не са взели участие в обсъждането.

30. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали методите за количествено изразяване и отчетната политика на предприятието, включително определянето на организационната граница на предприятието, са уместни с оглед на неговата дейност и са в съответствие с приложимите критерии и политики за количествено изразяване и отчитане, използвани в съответния отрасъл и в предходни периоди.

Изпълняване на процедури на място в съоръженията на предприятието

31. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали при конкретните обстоятелства на ангажимента е необходимо да изпълни процедури на място в съществени съоръжения. (Вж. параграфи А15–А16, А74–А77)

Вътрешен одит

32. Когато предприятието има функция „вътрешен одит”, която има отношение към ангажимента, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А78)

(а) да реши дали и в каква степен да използва конкретна работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”; и

(б) в случай, че използва конкретна работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, да реши дали тази работа е подходяща за целите на ангажимента.

Идентифициране и оценяване на рискове от съществени неправилни отчитания

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
33 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания: (а) на ниво отчет за ПГ; и (вж. параграфи А79–А80) (б) по отношение на съществени видове емисии и оповестявания, (вж. параграф А81) като база за разработване и изпълнение на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (в) са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания; и (г) позволяват на практикуващия професионален счетоводител да получи ограничена степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	33 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания: (а) на ниво отчет за ПГ; и (вж. параграфи А79–А80) (б) на ниво твърдение за вярност, по отношение на съществени видове емисии и оповестявания, (вж. параграфи А81–А82) като база за разработване и изпълнение на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (вж. параграф А83) (в) са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания; и (г) позволяват на практикуващия професионален счетоводител да получи разумна степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

Причини за рисковете от съществени неправилни отчитания

34. При изпълнение на процедурите, изисквани съгласно параграфи 33 О или 33 Р, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание като минимум следните фактори: (вж. параграфи А84–А89)

(а) вероятността от преднамерено неправилно отчитане в отчета за ПГ; (вж. параграфи А84–А86)

(б) вероятността от неспазване на изискванията на тези закони и нормативни разпоредби, които по всеобщо признание оказват пряко влияние върху съдържанието на отчета за ПГ; (вж. параграф А87)

(в) вероятността от пропускането на потенциално съществена емисия; (вж. параграф А88(а))

(г) значителни икономически или регулаторни промени; (вж. параграф А88(б))

(д) естеството на дейността; (вж. параграф. А88(в))

(е) естеството на методите за количествено изразяване; (вж. параграф А88(г))

(ж) степента на сложност при определяне на организационната граница и дали са въвлечени свързани лица; (вж. параграфи А27–А28)

(з) дали са налице съществени емисии, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини; (вж. параграф А88(д))

(и) степента на субективност при количественото изразяване на емисиите; (вж. параграф А88(д))

(к) дали емисии от Обхват 3 са включени в отчета за ПГ; и (вж. параграф А88(е))

(л) начина, по който предприятието прави значителните приблизителни оценки и данните, на които те се базират. (вж. параграф А88 (ж))

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури

35. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и приложи цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ. (Вж. параграфи А90–А93)

36. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, вземайки под внимание степента на сигурност – съответно разумна или ограничена. (Вж. параграф А90)

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
37 О. При разработване и изпълнение на допълнителните процедури в съответствие с параграф 36, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90, А94) (а) да вземе под внимание причините за оценката, направена по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания за съществените видове емисии и оповестявания; и (вж. параграф А95) (б) да получи толкова по-убедителни доказателства, колкото е по-висока оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А97)	37 Р. При разработване и изпълнение на допълнителните процедури в съответствие с параграф 36, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90, А94) (а) да вземе под внимание причините за оценката, направена по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания, на ниво твърдение за вярност, за съществените видове емисии и оповестявания, включително: (вж. параграф А95) (i) вероятността от съществени неправилни отчитания поради конкретните характеристики на съответния вид емисия или оповестяване (т.е., вътрешноприсъщия риск); и (ii) дали практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определяне

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури; и (вж. параграф A96) (б) да получи толкова по-убедителни доказателства, колкото е по-висока оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф A97)
	Тестове на контролите 38 P. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни доказателства относно оперативната ефективност на съществените контроли, ако: (вж. параграф A90(а)) (а) практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури; или (вж. параграф A96) (б) процедури, различни от тестовете на контролите, не могат

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	сами по себе си да предоставят достатъчни и уместни доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграф А98) 39 Р. Ако бъдат разкрити отклонения от контролите, на които практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия и да реши дали: (вж. параграф А90) (а) изпълнените тестове на контролите предоставят подходяща база за разчитане на оперативната ефективност на контролите; (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или (в) потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани с помощта на други процедури. *Процедури, различни от тестове на контролите* 40 Р. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания,

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни тестове на детайлите или аналитични процедури в допълнение към тестовете на контролите, ако има такива, за всеки съществен вид емисии и оповестявания. (Вж. параграфи A90, A94)
	41 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да обмисли дали трябва да бъдат изпълнени процедури за получаване на потвърждения от външни лица. (Вж. параграфи A90, A99)

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
Аналитични процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания	*Аналитични процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания*
42 О. Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90(в), А100–А102) (а) да определи дали конкретни аналитични процедури са подходящи, вземайки под внимание оценените рискове от съществени неправилни отчитания и тестовете на детайлите, ако има такива; (б) да оцени надеждността на данните, от които са изведени очакванията на практикуващия професионален счетоводител относно документираните количества или коефициенти, вземайки под внимание източника, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация и контролите върху нейното изготвяне; и (в) да изведе очакване по отношение на	42 Р. Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90(в), А100–А102) (а) да определи дали конкретни аналитични процедури са подходящи по отношение на дадени твърдения за вярност, вземайки под внимание оценените рискове от съществени неправилни отчитания и тестовете на детайлите, ако има такива, по отношение на тези твърдения за вярност; (б) да оцени надеждността на данните, от които са изведени очакванията на практикуващия професионален счетоводител относно документираните количества или коефициенти, вземайки под внимание източника, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация и контролите върху

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
документираните количества или коефициенти. 43 О. В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация или се различават значително от очакваните количества или коефициенти, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания до предприятието във връзка с тези различия. Практикуващият професионален счетоводител следва да разгледа отговорите на тези проучващи запитвания, за да реши дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури. (Вж. параграф А90(в))	нейното изготвяне; и (в) да изведе очакване по отношение на документираните количества или коефициенти, което да е достатъчно точно, за да идентифицира възможни съществени неправилни отчитания. 43 Р. В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация или се различават значително от очакваните количества или коефициенти, практикуващият професионален счетоводител следва да проучи тези различия като: (вж. параграф. А90(в)) (а) отправи проучващи запитвания до предприятието и получи допълнителни доказателства, имащи отношение към отговорите на предприятието; и (б) изпълни други процедури, необходими при конкретните обстоятелства.
Процедури във връзка с приблизителните оценки 44 О. На базата на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител	*Процедури във връзка с приблизителните оценки* 44 Р. На базата на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
следва: (вж. параграфи А103–А104) (а) да оцени дали: (i) предприятието правилно е приложило изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки; и (ii) методите за изготвяне на приблизителните оценки са подходящи и са били приложени последователно и дали промените, ако има такива, в отчетените приблизителни оценки или в методите за тяхното изготвяне в сравнение с предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства; и (б) да прецени дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури.	следва да оцени дали: (вж. параграф А103) (а) предприятието правилно е приложило изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки; и (б) методите за изготвяне на приблизителните оценки са подходящи и са били приложени последователно и дали промените, ако има такива, в отчетените приблизителни оценки или в методите за тяхното изготвяне в сравнение с предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства. 45 Р. При адресиране на оценен риск от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме едно или повече от следните действия, вземайки под внимание естеството на приблизителните оценки: (вж. параграф А103) (а) да провери как предприятието е изготвило дадена приблизителна оценка и данните, върху които тя се базира. Извършвайки това, практикуващият

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	професионален счетоводител следва да оцени дали: (i) използваният метод за количествено изразяване е подходящ при конкретните обстоятелства; и (ii) използваните от предприятието предположения са разумни. (б) да тества оперативната ефективност на контролите относно начина, по който предприятието е изготвило приблизителната оценка, заедно с други подходящи процедури. (в) да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени приблизителната оценка на предприятието. За тази цел: (i) ако практикуващият професионален счетоводител използва предположения или методи, различаващи се от тези на предприятието,

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за предположенията или методите на предприятието, което да е достатъчно за да установи, че точковата или интервалната приблизителна оценка на практикуващия професионален счетоводител взема под внимание уместните променливи и да оцени всяко съществено различие в сравнение с точковата приблизителна оценка на предприятието. (ii) ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е подходящо да използва диапазон, практикуващият професионален счетоводител

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	следва да стесни този диапазон, на базата на наличните доказателства, до степен, при която всички резултати в рамките на диапазона ще бъдат счетени за разумни.

Извадки

46. В случай че се използват извадки, практикуващият професионален счетоводител следва, при разработване на извадката, да вземе под внимание целта на тази процедура и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката. (Вж. параграфи А90(б), А105)

Измама, законодателство и нормативни разпоредби

47. Практикуващият професионален счетоводител следва да отговори по подходящ начин на идентифицираните по време на ангажимента случаи на измама или подозрения за измама и на неспазване или подозренията за неспазване на законодателството или нормативната разпоредба. (Вж. параграфи А106–А107)

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност

Процедури във връзка с процеса на изготвяне на отчета за ПГ 48 О. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, отнасящи се до процеса на обобщаване в отчета за ПГ: (вж. параграф А108) (а) съгласуване или равнение на отчета за ПГ с първичните документи; и (б) получаване, посредством проучващи запитвания до предприятието, на разбиране за съществените корекции, направени в хода на изготвяне на отчета за ПГ и оценка дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури.	*Процедури във връзка с процеса на изготвяне на отчета за ПГ* 48 Р. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, отнасящи се до процеса на обобщаване в отчета за ПГ: (вж. параграф А108) (а) съгласуване или равнение на отчета за ПГ с първичните документи; и (б) изследване на съществените корекции, направени в хода на изготвяне на отчета за ПГ.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност	*Преразглеждане оценката на риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност*
49 О. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които да накарат практикуващия професионален счетоводител да счита, че отчетът за ПГ може да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства, до момента, в който практикуващият професионален счетоводител е в състояние: (вж. параграфи А109–А110) (а) да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът или въпросите да доведат до съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ; или (б) да реши, че въпросът или въпросите водят до съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ. (Вж. параграф А111)	49 Р. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на ангажимента с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, в които практикуващият професионален счетоводител получава доказателства, които не съответстват на доказателствата, върху които практикуващият професионален счетоводител първоначално е базирал оценката, практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа оценката и съответно да измени планираните процедури. (Вж. параграф А109)

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания

50. Практикуващият професионален счетоводител следва да натрупва идентифицираните по време на ангажимента неправилни отчитания с изключение на тези, които са очевидно незначителни. (Вж. параграф А112)

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на ангажимента

51. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали цялостната стратегия на ангажимента и планът на ангажимента трябва да бъдат преразгледани, ако:

    (а) естеството на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата на тяхното възникване сочат, че биха могли да съществуват и други неправилни отчитания, които в съвкупност с неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента, биха могли да са съществени; или

    (б) съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с параграфи 20–22 от настоящия МСАИС.

52. Ако по искане на практикуващия професионален счетоводител предприятието е проверило даден вид емисия или оповестяване и е коригирало разкритите неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури по отношение на работата, извършена от предприятието, за да определи дали съществени неправилни отчитания продължават да съществуват.

Комуникация и коригиране на неправилните отчитания

53. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да комуникира всички натрупани по време на ангажимента неправилни отчитания с подходящото ръководно ниво в рамките на предприятието и да изиска предприятието да коригира тези неправилни отчитания.

54. Ако предприятието откаже да коригира някои или всички комуникирани от практикуващия професионален счетоводител неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за причините предприятието да не направи корекциите и следва да вземе това в предвид при формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител.

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания

55. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени повторно нивото на същественост, определено в съответствие с параграфи 20–22 от настоящия МСАИС, за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на действителните емисии на предприятието.

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали некоригираните неправилни отчитания, взети самостоятелно или като

съвкупност, са съществени. При вземането на това решение, практикуващият професионален счетоводител следва да отчете размера и естеството на неправилните отчитания, както и конкретните обстоятелства на тяхното възникване, във връзка с конкретни видове емисии или оповестявания и с отчета за ПГ (вж. параграф 72).

Ползване работата на друг практикуващ професионален счетоводител

57. Когато практикуващият професионален счетоводител възнамерява да използва работата на друг практикуващ професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да комуникира ясно с другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с обхвата и времето на извършване на тяхната работа, както и с техните констатации; и (вж. параграфи А113–А114)

(б) да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства и процеса на включване на свързаната информация в отчета за ПГ. (Вж. параграф А115)

Писмени изявления

58. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска писмени изявления от лице или лица в рамките на предприятието с подходящи отговорности и познания относно засегнатите въпроси: (вж. параграф А116)

(а) че те са изпълнили задълженията си по отношение изготвянето на отчета за ПГ, включително сравнителната информация, където това е уместно, в съответствие с приложимите критерии, изложени в условията на ангажимента;

(б) че са предоставили на практикуващия професионален счетоводител цялата уместна информация и достъп, така както е договорено в условията на ангажимента, и са отразили всички уместни въпроси в отчета за ПГ;

(в) дали считат, че последствията от некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно и взети като съвкупност, са несъществени за отчета за ПГ. Обобщение на некоригираните неправилни отчитания следва да бъде включено или приложено към писмените изявления;

(г) дали считат, че съществените предположения, използвани при изготвяне на приблизителните оценки, са разумни;

(д) че са комуникирали с практикуващия професионален счетоводител всички известни им недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към ангажимента, които не са очевидно незначителни; и

(е) дали са оповестили пред практикуващия професионален счетоводител информация, с която разполагат, относно действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама или неспазване на изискванията на законодателството или нормативна разпоредба , когато измамата или неспазването биха могли да имат съществен ефект върху отчета за ПГ.

59. Датата на писмените изявления следва да бъде възможно най-близо практически, но не по-късно от датата на доклада за изразяване на сигурност.

60. Практикуващият професионален счетоводител следва да откаже заключение върху отчета за ПГ или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че са налице достатъчни съмнения във връзка с почтеността на лицето(ата), предоставящо(и) писмените изявления, изисквани съгласно параграф 58(а) и (б), че писмените изявления не са надеждни в това отношение; или

(б) предприятието не предоставя писмените изявления ,изисквани от параграф 58(а) и (б).

Последващи събития

61. Практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А117)

(а) да обмисли дали събития, настъпили между датата на отчета за ПГ и датата на доклада за изразяване на сигурност изискват корекция или оповестяване в отчета за ПГ и да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства относно това дали тези събития са подходящо отразени в отчета за ПГ в съответствие с приложимите критерии; и

(б) да отговори по подходящ начин на факти, които са станали известни на практикуващия професионален счетоводител след датата на доклада за изразяване на сигурност, и са такива, че ако биха били известни на практикуващия професионален счетоводител към тази дата, биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени доклада за изразяване на сигурност.

Сравнителна информация

62. Когато заедно с текущата информация за емисиите се представя и сравнителна информация и заключението на практикуващия

професионален счетоводител се разпростира върху част или върху цялата сравнителна информация, процедурите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на сравнителната информация следва да включват оценяване дали: (вж. параграфи А118–А121)

(а) сравнителната информация съответства на сумите и други оповестявания, представени в предходния период или, когато това е необходимо, е била правилно преизчислена и това преизчисляване е подходящо оповестено; и (вж. параграф. А121)

(б) политиката по отношение на количественото изразяване, отразена в сравнителната информация, съответства на тази, приложена в текущия период или ако е имало промени, тези промени са били правилно приложени и подходящо оповестени.

63. Независимо от това дали заключението на практикуващия професионален счетоводител обхваща сравнителната информация, ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че може да е налице съществено неправилно отчитане в представената сравнителна информация, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да обсъди въпроса с това(тези) лице(а) в рамките на предприятието, което(ито) разполага(т) с подходящи отговорности и познания относно засегнатите въпроси и да изпълни процедури, подходящи за конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А122–А123)

(б) да разгледа последиците за доклада за изразяване на сигурност. Ако представената сравнителна информация съдържа съществено неправилно отчитане и сравнителната информация не е била преизчислена:

(i) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител обхваща сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или отрицателно заключение в доклада за изразяване на сигурност; или

(ii) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител не обхваща сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада за изразяване на сигурност параграф „Други въпроси”, описвайки обстоятелствата, засягащи сравнителната информация.

Друга информация

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с друга информация, включена в документи, съдържащи отчета за ПГ и доклада за изразяване на сигурност върху него за да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност, и ако след като се е запознал с тази друга информация, практикуващият професионален счетоводител: (Вж: параграф А139)

(а) идентифицира съществено несъответствие между тази друга информация и отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност; или

(б) узнае за съществено неправилно отчитане при представянето на даден факт в тази друга информация, който няма отношение към въпросите, включени в отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност,

практикуващия професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с предприятието и при необходимост да предприеме допълнителни подходящи мерки. (Вж. параграфи А124–А126)

Документация

65. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, практикуващият професионален счетоводител следва да отрази: (вж. параграф А127)

(а) идентифициращите характеристики на тестваните конкретни позиции или въпроси;

(б) кой е изпълнил работата по ангажимента и датата, на която тази работа е приключена; и

(в) кой е извършил преглед на изпълнената работа и датата и обхвата на този преглед.

66. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира обсъжданията на съществени въпроси с предприятието и с други лица, включително естеството на обсъдените съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени обсъжданията. (Вж. параграф А127)

Контрол върху качеството

67. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:

(а) проблемни въпроси, идентифицирани във връзка със спазването на съответните етични изисквания и начина, по който те са били разрешени;

(б) заключенията относно изпълнението на изискванията за независимост, приложими спрямо ангажимента, както и съответните обсъждания с фирмата, които подкрепят тези заключения;

(в) заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажиментите за изразяване на сигурност; и

(г) естеството и обхвата, както и произтичащите заключения от консултации, осъществени в хода на ангажимента.

Въпроси, възникващи след датата на доклада за изразяване на сигурност

68. Ако, при изключителни обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител изпълни нови или допълнителни процедури или направи нови заключения след датата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да документира: (вж. параграф А128)

(а) обстоятелствата, с които се е сблъскал;

(б) изпълнените нови или допълнителни процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнато, както и техния ефект върху доклада за изразяване на сигурност; и

(в) кога и от кого са извършени и прегледани произтичащите от това промени в документацията по ангажимента.

Комплектоване на окончателното досие по ангажимента

69. Практикуващият професионален счетоводител следва да комплектова документацията по ангажимента в досие за ангажимента и своевременно да приключи административния процес на комплектоване на окончателното досие по ангажимента след датата на доклада за изразяване на сигурност. След като комплектоването на окончателното досие по ангажимента приключи, практикуващият професионален счетоводител не следва да заличава или отстранява документация за ангажимента от каквото и да е естество преди изтичане на периода на съхранение. (Вж. параграф А129)

70. При обстоятелства, различни от тези, предвидени в параграф 68, когато практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да измени съществуваща документация по ангажимента или да добави нова документация по ангажимента след като комплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило, практикуващият професионален счетоводител следва, независимо от естеството на измененията или допълненията, да документира:

(а) конкретните причини за извършването им; и

(б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

71. По отношение на тези ангажимента, ако има такива, за които съгласно законодателството или нормативна разпоредба се изисква преглед за контрол върху качеството или за които фирмата е определила, че се изисква преглед за контрол върху качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента следва да извърши обективна оценка на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, както и на заключенията, до които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност. Това оценяване следва да включва: (вж. параграф А130)

(а) обсъждане на съществените въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента, включително професионалната компетентност на екипа по ангажимента по отношение на количественото изразяване и отчитането на емисии и по отношение на изразяването на сигурност;

(б) преглед на отчета за ПГ и предложения доклад за изразяване на сигурност;

(в) преглед на избрана документация по ангажимента, отнасяща се до съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и заключенията, до които е достигнал; и

(г) оценка на заключенията, до които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност и преценка дали предложения доклад за изразяване на сигурност е подходящ.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

72. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира заключение относно това дали практикуващият професионален счетоводител е получил съответно разумна или ограничена степен на сигурност относно отчета за ПГ. Това заключение следва да вземе под внимание изискванията на параграфи 56 и 73–75 от настоящия МСАИС.

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
73 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали му е станало известно нещо, което го кара да счита, че отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	73 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

74. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на методите за количествено изразяване и отчетните практики на предприятието, включително признаци за евентуална предубеденост в преценките и решенията при изготвяне на приблизителните оценки и на отчета за ПГ,[13] и дали, с оглед на приложимите критерии:

(а) избраните и приложени методи за количествено изразяване и отчетни политики са последователни с приложимите критерии и са целесъобразни;

(б) приблизителните оценки, направени при изготвянето на отчета за ПГ са разумни;

(в) информацията, представена в отчета за ПГ е уместна, надеждна, пълна, съпоставима и разбираема;

(г) отчетът за ПГ предоставя адекватни оповестявания относно приложимите критерии и други въпроси, включително елементите на несигурност, така, че предвидените потребители да могат да разберат съществените преценки, направени при неговото изготвяне; и (вж. параграфи А29, А131–А133)

(д) когато е уместно, терминологията, използвана в отчета за ПГ.

75. Оценяването, изисквано от параграф 73 следва също да включва разглеждане на:

(а) цялостното представяне, структура и съдържание на отчета за ПГ; и

(б) когато е подходящо в контекста на критериите, формулировката на заключението за изразяване на сигурност или други

[13] Признаците за евентуална предубеденост сами по себе си не представляват неправилни отчитания за целите на извеждането на заключения относно разумността на отделни приблизителни оценки.

обстоятелства, свързани с ангажимента, дали отчетът за ПГ представя въпросните емисии по начин, който постига достоверно представяне.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

76. Докладът за изразяване на сигурност следва да включва като минимум следните основни елементи: (вж. параграф А134)

(а) заглавие, което ясно посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност;

(б) адресат;

(в) идентификация или описание на получената от практикуващия професионален счетоводител степен на сигурност – или разумна, или ограничена степен на сигурност;

(г) идентификация на отчета за ПГ, включително периода(ите), които обхваща и в случай че някаква информация в този отчет не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, ясно идентифициране на информацията, обект на изразяване на сигурност, както и на изключената информация, заедно с изявление, че практикуващият професионален счетоводител не е изпълнил никакви процедури по отношение на изключената информация и поради това върху нея не се изразява никакво заключение; (вж. параграфи А120, А135)

(д) описание на отговорностите на предприятието; (вж. параграф А35)

(е) изявление, че отчетът за ПГ е обект на вътрешноприсъща несигурност; (вж. параграфи А54–А59)

(ж) в случай че отчетът за ПГ включва приспадане на емисии, които са обхванати от заключението на практикуващия професионален счетоводител, идентифициране на това приспадане на емисии и изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на тях; (вж. параграфи А136–А139)

(з) идентифициране на приложимите критерии;

(i) идентифициране на възможността за достъп до тези критерии;

(ii) ако тези критерии са на разположение единствено на конкретните предвидени потребители, или имат отношение единствено към специфична цел, изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада

лица към този факт и че в резултат на това отчетът за ПГ може да не е подходящ за друга цел. Изявлението следва също да ограничи използването на доклада за изразяване на сигурност до тези предвидени потребители или до тази цел; и (вж. параграфи А140–А141)

(iii) ако установените критерии трябва да бъдат допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ, за да могат тези критерии да бъдат подходящи, идентифициране на съответното(ите) пояснително(и) приложение(я); (вж. параграф А131)

(и) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСКК 1.

(к) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

(л) описание на отговорността на практикуващия професионален счетоводител, включително:

(i) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*; и

(ii) съдържателно обобщение на извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. В случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, правилното възприемане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важно за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, обобщението на извършената работа следва да посочва, че:

- процедурите, изпълнени при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; и
- като следствие от това, нивото на сигурност, получавано в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е значително по-ниско от сигурността, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; (вж. параграфи А142–А144)

(м) заключението на практикуващия професионален счетоводител:

(i) при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, заключението следва да е изразено в положителна форма; или

(ii) при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, заключението следва да е изразено във форма, която предоставя информация относно това дали, на базата на изпълнените процедури и получените доказателства, на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

(iii) Когато практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение, докладът за изразяване на сигурност следва да съдържа:

а. раздел, който предоставя описание на въпроса или въпросите, предизвикали модификацията; и

б. раздел, който съдържа модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител.

(н) подпис на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А145)

(м) (о) дата на доклада за изразяване на сигурност. Докладът за изразяване на сигурност следва да е с дата, която е не по-рано от датата, на която практикуващият професионален счетоводител е получил доказателствата, върху които се базира заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително доказателствата, че лицата с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност за отчета за ПГ;

(п) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси

77. Ако практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо: (вж. параграфи А146–А152)

(а) да привлече вниманието на предвидените потребители към въпрос, представен или оповестен в отчета за ПГ, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на отчета за ПГ от страна на предвидените потребители (параграф за обръщане на внимание); или

(б) да комуникира въпрос, различен от въпросите, представени или оповестени в отчета за ПГ, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител има отношение към разбирането от страна на предвидените потребители на ангажимента, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или на доклада за изразяване на сигурност (параграф по други въпроси),

и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да направи това в подходящо озаглавен параграф в доклада за изразяване на сигурност, който ясно да посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител по отношение на този въпрос не е модифицирано.

Други изисквания по отношение на комуникацията

78. Практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с лицето(ата) с надзорни отговорности по отношение на отчета за ПГ

следните въпроси, станали известни на практикуващия професионален счетоводител в хода на ангажимента, и следва да реши дали съществува отговорност да ги докладва на трета страна във или извън предприятието:

(а) недостатъци във вътрешния контрол, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, че да заслужават внимание;

(б) идентифицирана измама или подозрения за измама; и

(в) въпроси, касаещи идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, с изключение на случаите, когато тези въпроси са очевидно незначителни. (Вж. параграф А87)

***

Приложение и други пояснителни материали

Въведение

Ангажименти за изразяване на сигурност, обхващащи информация в допълнение към отчета за ПГ (Вж. параграф 3)

А1. В някои случаи, практикуващият професионален счетоводител може да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност върху доклад, съдържащ информация за ПГ, без обаче тази информация за ПГ да представлява отчет за ПГ, така както е дефиниран в параграф 14(м). В такива случаи, настоящият МСАИС може да осигури насоки за този ангажимент.

А2. Когато отчетът за ПГ представлява относително незначителна част от цялостната информация, обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, степента, в която настоящият МСАИС е уместен е въпрос на професионална преценка от страна на практикуващия професионален счетоводител при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови показатели за изпълнение, базирани на данни за ПГ (Вж. параграф 4(б))

А3. Пример за ключов показател за изпълнение, базиран на данни за ПГ, са средно претеглените емисии на километър за превозните средства, произведени от предприятието за определен период, който показател законодателството или нормативна разпоредба в някои юрисдикции изискват да бъде изчислен и оповестен.

Процедури при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 8)

A4. Някои процедури, които се изискват единствено по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, могат въпреки това да са подходящи и при определени ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Например, макар получаването на разбиране за контролните дейности да не се изисква по отношение на ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, в някои случаи, примерно, когато информацията се записва, обработва или отчита единствено в електронен вид, практикуващият професионален счетоводител може въпреки това да реши, че тестването на контролите и в тази връзка получаването на разбиране за съответните контролни дейности е необходимо при ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. също параграф A90).

Независимост (Вж. параграфи 10, 15)

A5. Кодексът на СМСЕС възприема подход към независимостта, базиран на заплахите и предпазните мерки. Спазването на изискванията на фундаменталните принципи може потенциално да е застрашено от широк кръг обстоятелства. Много от заплахите попадат в следните категории:

- Личен интерес, например, неправомерна зависимост от общите възнаграждения от предприятието.
- Преглед на собствената работа, например, извършване на друга услуга за предприятието, която пряко засяга отчета за ПГ, като например участие в количественото изразяване на емисиите на предприятието.
- Застъпничество, например, действия в качеството на защитник или съветник от името на предприятието във връзка с тълкуването на приложимите критерии.
- Фамилиарност, например, случаи, при които член на екипа по ангажимента е в дългосрочна обвързаност или е близък или непосредствен член на семейството на служител на предприятието, който е в състояние да упражнява пряко и значително влияние върху изготвянето на отчета за ПГ.
- Сплашване, например, натиск за неправомерно намаляване обхвата на извършваната работа с цел понижаване на възнагражденията, или заплаха за отнемане на регистрацията на практикуващия професионален счетоводител от страна на

регистрационен орган, свързан с отрасловата група на предприятието.

A6. Предпазните мерки, разработени от бранша, законодателството или нормативна разпоредба, или предпазни мерки в работната среда биха могли да елиминират или намалят подобни заплахи до приемливо ниво.

Местно законодателство или нормативна разпоредба и клаузи на схема за търговия с емисии (Вж. параграф 11)

A7. Местното законодателство или нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии биха могли: да съдържат изисквания в допълнение към изискванията на настоящия МСАИС; да изискват конкретни процедури да бъдат извършвани при всички ангажименти; или да изискват процедурите да бъдат осъществявани по конкретен начин. Например, местното законодателство или нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии биха могли да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва във формат, който не е в съответствие с настоящия МСАИС. Когато закон или нормативна разпоредба предписва формата или формулировките на доклада за изразяване на сигурност във вид, който значително се различава от настоящия МСАИС, и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителни обяснения в доклада за изразяване на сигурност не биха могли да смекчат евентуални недоразумения, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли включването на изявление в доклада, че ангажиментът не е изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС.

Определения

Емисии (Вж. параграф 14(е), Приложение 1)

A8. Емисиите от Обхват 1 може да включват горивни емисии от стационарни инсталации (от горивото, изгорено в стационарните съоръжения на предприятието, например, парни котли, инсинератори, двигатели или изгаряне във вид на факли), горивни емисии от подвижни инсталации (от горивото, изгорено в транспортните средства на предприятието, например, товарни автомобили, влакове, самолети и плавателни съдове), технологични емисии (от физични или химични процеси, например, производство на цимент, нефтохимични обработки и топене на алуминий), и неконтролируеми (дифузни) емисии (преднамерени и непреднамерени изпускания, например, течове от уплътнения и връзки на съоръжения и емисии от третиране на отпадни води, от шахти и охладителни кули).

A9. Почти всички предприятия купуват енергия във вид на електричество, топлинна енергия или пара; следователно, почти всички предприятия имат емисии от Обхват 2. Емисиите от Обхват 2 са непреки, тъй като

емисиите, свързани примерно с електричеството, което предприятието закупува, възникват в електроцентралата, която е извън организационната граница на предприятието.

A10. Емисиите от Обхват 3 може да включват емисии, свързани примерно със: служебни пътувания на служителите; дейности, възложени на външни изпълнители; потребление на изкопаеми горива или електричество, необходими при употребата на продукцията на предприятието; добив и производство на материали, закупувани като суровини за процесите на предприятието; и транспортирането на закупените горива. Емисиите от Обхват 3 са разгледани допълнително в параграфи A31–A34.

Приспадане на емисии (Вж. параграфи 14(ж), 17(а)(iii), Приложение 1)

A11. В някои случаи, приспадането на емисии включва специфични за дадената юрисдикция кредити и квоти, за които няма установена връзка между количеството на емисиите, които критериите позволяват да бъде приспаднато и понижаването на емисиите, което може да настъпи в резултат на платени от предприятието парични суми или други предприети от него действия, за да може то да претендира за приспадане на емисии.

A12. Когато отчетът на предприятието за ПГ включва приспадане на емисии, което е в обхвата на ангажимента, изискванията на настоящия МСАИС са приложими съответно към приспадането на емисии (вж. също параграфи A136-A139).

Закупени компенсации (офсети) (Вж. параграф 14(р), Приложение 1)

A13. Когато предприятието закупува компенсация (офсет) от друго предприятие, това друго предприятие може да изразходва парите, получени от продажбата, за проекти за намаляване на емисиите (например, замяна на генерирането на енергия с помощта на изкопаеми горива с източници на възобновяема енергия или внедряване на мерки за енергийна ефективност), или за отстраняване на емисии от атмосферата (например, чрез засаждане и отглеждане на дървета, които иначе не биха били засадени и отгледани), или парите биха могли да са компенсация за непредприемането на действие, което иначе би било предприето (например, обезлесяване или влошаване състоянието на горите). В някои юрисдикции, компенсации (офсети) могат да се закупуват само ако намаляването на емисиите или увеличението на отстраняването вече са осъществени.

Отстраняване (Вж. параграф 14(т), Приложение 1)

A14. Отстраняването може да бъде осъществено посредством съхраняване на ПГ в геологически поглъщатели (например, под земята) или

биологични поглъщатели (например, дървета). Когато отчетът за ПГ включва отстраняване на ПГ, които предприятието иначе би изпуснало в атмосферата, тези ПГ обикновено се отчитат в отчета за ПГ на брутна база, т.е. както източникът, така и поглъщателят получават количествен израз в отчета за ПГ. Когато отстраняването попада в обхвата на заключението на практикуващия професионален счетоводител, изискванията на настоящия МСАИС са съответно приложими спрямо това отстраняване.

Съществено съоръжение (Вж. параграфи 14(у), 31)

A15. С увеличаване на индивидуалния принос на дадено съоръжение към общия размер на емисиите, отчетени в отчета за ПГ, обикновено се увеличават и рисковете от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ. Практикуващият професионален счетоводител може да приложи процент към дадена база за сравнение като средство за идентифициране на съоръжения, които взети самостоятелно са съществени поради размера на емисиите си в сравнение с общата сума на емисиите, включени в отчета за ПГ. Идентифицирането на база за сравнение и определяне на процента, който да бъде приложен спрямо нея, включва упражняването на професионална преценка. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да приеме, че съоръжения, надвишаващи 15% от общия производствен обем са съществени съоръжения. Съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител обаче, може да бъде решено, че при конкретните обстоятелства е подходящ по-висок или по-нисък процент. Случаят може да е такъв, когато например: налице е малък брой съоръжения, нито едно от което не е под 15% от общия производствен обем, но съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител не всички съоръжения са съществени; или когато са налице известен брой съоръжения, които са много малко под 15% от общия производствен обем, но които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са съществени.

A16. Практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира дадено съоръжение като съществено поради негова специфична характеристика или обстоятелства, които пораждат конкретни рискове от съществени неправилни отчитания. Например, дадено съоръжение може да използва различни процеси за събиране на информация или различни техники за количествено изразяване в сравнение с останалите съоръжения, да изисква използването на особено сложни или специализирани изчисления или да включва особено сложни или специализирани химични или физични процеси.

МСАИС 3000 (преработен) (Вж. параграфи 9, 15)

A17. МСАИС 3000 (преработен) съдържа изисквания, приложими по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност (различни от одити и прегледи на историческа финансова информация), включително ангажименти в съответствие с настоящия МСАИС. В някои случаи, настоящият МСАИС може да включва допълнителни изисквания или материал за приложение във връзка с тези теми.

Приемане и продължаване на ангажимент

Компетентност (Вж. параграф 16(б))

A18. Компетентността в областта на ПГ може да включва:

- Общо разбиране за науката за климата, включително научните процеси, които свързват ПГ с измененията в климата.
- Разбиране относно това кои са предвидените потребители на информацията, съдържаща се в отчета на предприятието за ПГ, както и относно начина, по който те вероятно ще използват тази информация (вж. параграф A47).
- Разбиране, когато това е уместно, относно схемите за търговия с емисии и свързаните с тях пазарни механизми.
- Познания за приложимите закони и нормативни разпоредби, ако има такива, засягащи начина, по който предприятието би трябвало да отчита емисиите си; тези закони и нормативни разпоредби биха могли също да налагат примерно лимит върху емисиите на предприятието.
- Методологии за количествено изразяване и измерване на ПГ, включително свързаната с това научна несигурност и несигурността във връзка с приблизителните оценки, както и съществуващите алтернативни методологии.
- Познания за приложимите критерии, включително, например:
    - идентифициране на подходящи емисионни фактори;
    - идентифициране на тези аспекти на критериите, които изискват изготвянето на съществени или чувствителни приблизителни оценки или прилагането на съществени преценки;
    - методите, използвани за определяне на организационните граници, т.е. предприятията, чиито емисии трябва да бъдат включени в отчета за ПГ;

- кое приспадане на емисии се разрешава да бъде включено в отчета на предприятието за ПГ.

A19. Сложността на ангажиментите за изразяване на сигурност относно отчет за ПГ е различна. В някои случаи, ангажиментът може да е относително прост, например, когато предприятието няма емисии от Обхват 1 и отчита само емисии от Обхват 2, използвайки емисионен фактор, посочен в нормативна разпоредба и прилаган спрямо консумацията на електроенергия в един обект. В този случай, ангажиментът може в голяма степен да се фокусира върху системата, използвана за документиране и обработка на числата за консумация на електроенергия, идентифицирани във фактурите, и математическото прилагане на посочения емисионен фактор. Когато обаче ангажиментът е относително сложен, вероятно той ще изисква специална компетентност в областта на количественото изразяване и отчитане на емисиите. Конкретните области на експертни знания и умения, които може да имат отношение към въпроса в такива случаи включват:

Експертни знания и умения в областта на информационните технологии

- Разбиране за това как се генерира информацията за емисиите, включително как данните в отчета за ПГ се инициират, записват, обработват, при необходимост коригират, съпоставят и отчитат.

Научни и инженерни експертни знания и умения

- Картографиране на потока материали на различните етапи от производствения процес и на съпътстващите процеси, които генерират емисии, включително идентифициране на подходящите точки, в които се събира информацията за източниците. Това може да е особено важно, когато се разглежда въпросът дали предприятието е направило пълна идентификация на източниците на емисии.
- Анализиране на химичните и физични връзки между входящи материали, процеси и продукция, както и на взаимовръзката между емисиите и други променливи. Способността да се разбират и анализират тези взаимовръзки често ще бъде от важно значение при разработване на аналитичните процедури.
- Идентифициране на влиянието на несигурността върху отчета за ПГ.
- Познания за политиката и процедурите на контрол върху качеството, внедрени в изпитателните лаборатории, независимо дали вътрешни или външни.

- Опит с конкретни отрасли и свързаните с тях процеси на генериране или отстраняване на емисии. Процедурите за количествено изразяване на емисиите от Обхват 1 се различават значително в зависимост от засегнатите отрасли и процеси, например, естеството на електролитните процеси в производството на алуминий; процесите на изгаряне в производството на електроенергия с помощта на изкопаеми горива; и химичните процеси в производството на цимент са изцяло различни.
- Функционирането на физически сензори и други методи за количествено изразяване и избора на подходящи емисионни фактори.

Обхват на отчета за ПГ и ангажимента (Вж. параграф 17(а))

A20. Примерите за обстоятелства, при които причините за изключване на известни източници на емисии от отчета за ПГ, или за изключване на оповестени източници на емисии от ангажимента, може да не са разумни при конкретните обстоятелства, включват случаи, при които:

- Предприятието има съществени емисии от Обхват 1, но в отчета за ПГ включва само емисии от Обхват 2.
- Предприятието е част от по-голямо юридическо лице, което има съществени емисии, които не са отчетени поради начина, по който е била определена организационната граница, когато е вероятно това да заблуди предвидените потребители.
- Емисиите, върху които докладва практикуващият професионален счетоводител представляват само малка част от общите емисии, включени в отчета за ПГ.

Определяне уместността на предмета (Вж. параграф 15)

A21. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да определи дали съответният предмет е подходящ.[14] В случая на отчет за ПГ, емисиите на предприятието (и когато е приложимо – отстраняването и приспадането на емисии) представляват съответния предмет на ангажимента. Този съответен предмет ще бъде уместен, ако, наред с останалото, емисиите на предприятието могат да бъдат количествено изразявани по последователен начин с помощта на подходящи критерии.[15]

---

[14] МСАИС 3000 (преработен), параграф 24 (б)(i)

[15] МСАИС 3000 (преработен) , параграф 24 (б)(ii)

A22. Източниците на ПГ биха могли да бъдат количествено изразявани посредством:

(а) пряко измерване (или пряко текущо наблюдение) на концентрацията и дебита на ПГ като се използва непрекъснато текущо наблюдение на емисиите или периодични извадки; или

(б) измерване на дейност-заместител, например, консумацията на гориво, и изчисляване на емисиите с помощта например на уравнения на масовия баланс,[16] емисионни фактори, специфични за предприятието или средни емисионни фактори за даден регион, източник, отрасъл или процес.

Определяне уместността на критериите

Конкретно разработени и установени критерии (Вж. параграф 17(б))

A23. Подходящите критерии имат следните характеристики: уместност, пълнота, надеждност, неутралност и разбираемост. Критериите биха могли да са „конкретно разработени” или „установени”, например въплътени в закон или нормативна разпоредба, или издадени от оторизирани или признати организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура.[17] Макар да може да се предполага, че критериите, установени от регулаторен орган са уместни, когато този регулаторен орган е предвиденият потребител, някои установени критерии може да са разработени със специална цел и да са неподходящи за прилагане при други обстоятелства. Например, разработени от регулаторен орган критерии, които съдържат емисионни фактори за конкретен регион, може да дадат подвеждаща информация, ако се използват по отношение на емисии в друг регион; или критерии, които са разработени единствено за докладване относно конкретни регулаторни аспекти на емисиите може да са неподходящи за докладване до предвидени потребители, различни от регулаторния орган, който е установил критериите.

A24. Конкретно разработените критерии може да са подходящи, когато например предприятието има много специализирано оборудване или обобщава информация за емисии от различни юрисдикции, когато установените критерии, използвани в тези юрисдикции се различават. Може да е необходимо специално внимание когато се оценява

---

[16] Т.е. уравняване на количеството вещество, влизащо и излизащо от дефинирана граница, например, количеството въглерод в горива на базата на хидровъглерод, влизащо в устройство за изгаряне се равнява на количеството въглерод, излизащо от устройството във вид на въглероден диоксид.

[17] МСАИС 3000 (преработен), параграфи A45- A48

неутралността и други характеристики на конкретно разработени критерии, особено ако те не са базирани по същество върху установени критерии, използвани по принцип в отрасъла или региона на предприятието или ако не са в съответствие с подобни критерии.

A25. Критериите биха могли да включват установени критерии, допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ на конкретни граници, методи, предположения, емисионни фактори, и т.н. В някои случаи, установените критерии може да не са подходящи, дори когато са допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ, например, когато не обхващат въпросите, отбелязани в параграф 17(б).

A26. Следва да се отбележи, че уместността на критериите не се влияе от степента на сигурност, т.е. ако те не са подходящи за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то те не са подходящи и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

Дейности, включени в организационната граница на предприятието (Вж. параграфи 17(б)(i), 23(б)(i), 34(ж))

A27. Определянето кои дейности, притежавани или контролирани от предприятието, да бъдат включени в отчета на предприятието за ПГ е известно като определяне на организационната граница на предприятието. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба дефинират границите на предприятието за отчитане на емисиите от ПГ за регулаторни цели. В други случаи е възможно приложимите критерии да позволяват избор между различни методи за определяне на организационната граница на предприятието, например, критериите могат да позволяват избор между подход, който привежда в съответствие отчета на предприятието за ПГ с неговия финансов отчет и друг подход, който третира примерно съвместните или асоциирани предприятия по различен начин. Определянето на организационната граница на предприятието може да изисква анализ на сложни организационни структури, като например, съвместни предприятия, сдружения или тръстове и сложни или необичайни договорни взаимовръзки. Например, дадено съоръжение може да е притежавано от една страна, експлоатирано от друга и да обработва материали единствено за трета страна.

A28. Определянето на организационната граница на предприятието се различава от това, което някои критерии описват като определяне на „оперативната граница” на предприятието. Оперативната граница се отнася до това кои категории емисии от Обхват 1, 2 и 3 ще бъдат включени в отчета за ПГ и се определя след като бъде определена организационната граница.

Подходящи оповестявания (Вж. параграфи 17(б)(iv), 74(г))

A29. При режими за регулаторни оповестявания, оповестяванията, посочени в съответния закон или нормативна разпоредба, са подходящи за отчитане пред регулаторния орган. Оповестяванията в отчета за ПГ по въпроси като посочените по-долу може да са необходими в ситуации на доброволно отчитане, за да могат предвидените потребители да разберат съществените преценки, направени при изготвяне на отчета за ПГ:

(а) Кои дейности са включени в организационната граница на предприятието и използваният за определяне на тази граница метод, в случай че приложимите критерии позволяват избор между различни методи (вж. параграфи A27–A28);

(б) Избраните съществени методи за количествено изразяване и отчетни политики, включително:

(i) метода, използван да определяне на това кои емисии от Обхват 1 и Обхват 2 са били включени в отчета за ПГ (вж. параграф A30);

(ii) всички съществени интерпретации, направени при използването на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на предприятието, включително източници на данните и, когато е разрешен избор между различни методи или са използвани специфични за предприятието методи, оповестяване относно използвания метод и обосновката за използването му; и

(iii) как предприятието определя дали предходно отчетени емисии следва да бъдат преизчислени.

(в) Категоризацията на емисиите в отчета за ПГ. Както е отбелязано в параграф A14, когато отчетът за ПГ включва отстраняване на ПГ, които предприятието иначе би изпуснало в атмосферата, както емисиите, така и отстраняването, обикновено се отчитат в отчета за ПГ на брутна база, т.е. както източникът, така и поглъщателят се изразяват количествено в отчета за ПГ;

(г) Изявление относно елементите на несигурност, отнасящи се до количественото изразяване на емисиите от страна на предприятието, включително: причините за тях; как са били адресирани; влиянието им върху отчета за ПГ; и когато отчетът за ПГ включва емисии от Обхват 3, обяснение относно: (вж. параграфи A31–A34)

(i) естеството на емисиите от Обхват 3, включително, че не е практически приложимо предприятието да включи всички емисии от Обхват 3 в отчета си за ПГ; и

(ii) базата за избор на тези източници на емисии от Обхват 3, които са били включени; и

(д) Промени, ако има такива, по отношение на въпросите, посочени в настоящия параграф или по отношение на всякакви други въпроси, които засягат съществено съпоставимостта на отчета за ПГ с предходен(ни) период(и) или базова година.

Емисии от Обхват 1 и Обхват 2

A30. Обикновено критериите изискват всички съществени емисии от Обхват 1, Обхват 2 или както от Обхват 1, така и от Обхват 2, да бъдат включени в отчета за ПГ. Когато някои емисии от Обхват 1 или Обхват 2 са били изключени, важно е пояснителните приложения към отчета за ПГ да оповестяват базата за определяне кои емисии са включени и кои изключени, особено ако е малко вероятно емисиите, които са включени да са най-големите сред тези, за които предприятието носи отговорност.

Емисии от Обхват 3

A31. Макар някои критерии да изискват отчитането на конкретни емисии от Обхват 3, по-често срещано е включването на емисии от Обхват 3 да е въпрос на избор, тъй като би било практически неприложимо за почти всяко предприятие да направи опит да изрази количествено пълния мащаб на непреките си емисии, доколкото това включва всички източници, както нагоре, така и надолу, по веригата на доставките на предприятието. По отношение на някои предприятия, отчитането на конкретни категории емисии от Обхват 3 осигурява важна информация за предвидените потребители, например, когато емисиите на предприятието от Обхват 3 са значително по-големи от емисиите му от Обхват 1 и Обхват 2, какъвто може да е случаят с много предприятия от сектора на комуналните услуги. В такива случаи, практикуващият професионален счетоводител може да счете за нецелесъобразно да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, ако съществени емисии от Обхват 3 не са включени в отчета за ПГ.

A32. Когато някои източници на емисии от Обхват 3 са били включени в отчета за ПГ, важно е базата за избор кои източници да бъдат включени да е разумна, особено ако е малко вероятно източниците, които са включени да са най-големите сред тези, за които предприятието носи отговорност.

A33. В някои случаи, изходните данни, използвани за количествено изразяване на емисиите от Обхват 3, може да се съхраняват от предприятието. Например, предприятието може да води подробни регистри като база за количествено изразяване на емисиите, свързани с пътуванията по въздух на служителите. В други случаи, изходните данни, използвани за количествено изразяване на емисиите от Обхват 3 може да се съхраняват в добре контролиран и достъпен източник извън предприятието. Когато случаят не е такъв обаче, може да е малко вероятно практикуващият професионален счетоводител да е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства по отношение на подобни емисии от Обхват 3. В такива случаи, може да е целесъобразно тези източници на емисии от Обхват 3 да бъдат изключени от ангажимента.

A34. Може да е целесъобразно също така емисии от Обхват 3 да бъдат изключени от ангажимента, когато използваните методи за количествено изразяване са силно зависими от приблизително оценяване и водят до висока степен на несигурност в отчетените емисии. Така например, разнообразните методи за количествено изразяване на емисиите, свързани с пътуване по въздуха може да дадат значително разминаващи се количествени изрази дори когато се използват едни и същи изходни данни. Ако такива източници на емисии от Обхват 3 са включени в ангажимента, важно е използваните методи за количествено изразяване да бъдат избрани обективно и да бъдат изцяло описани заедно с елементите на несигурност, съпътстващи тяхното използване.

Отговорността на предприятието за изготвяне на отчета за ПГ (Вж. параграфи 17(в)(ii), 76(г))

A35. Както е отбелязано в параграф A70, при някои ангажименти опасенията във връзка със състоянието и надеждността на регистрите на предприятието могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно да са налице достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят немодифицирано заключение върху отчета за ПГ. Това може да се случи, когато предприятието има малък опит с изготвянето на отчет за ПГ. При такива обстоятелства, може да е по-подходящо количественото изразяване и отчитането на емисиите да бъде обект на ангажимент за договорени процедури или ангажимент за консултиране в подготовка за ангажимент за изразяване на сигурност в по-късен период.

Кой е разработил критериите (Вж. параграф 17(в)(iii))

A36. Когато отчетът за ПГ е бил изготвен за режим за регулаторно оповестяване или схема за търговия с емисии, при които приложимите критерии и формата на отчитане са зададени, вероятно от

обстоятелствата, съпътстващи ангажимента, ще е очевидно, че регулаторният орган или организацията, отговаряща за схемата са разработили критериите. При ситуации, обаче, в които става въпрос за доброволно отчитане, може да не е ясно кой е разработил критериите, освен ако това не е посочено в пояснителните приложения към отчета за ПГ.

Изменение на условията на ангажимента (Вж. параграфи 15, 18)

A37. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да не се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно обяснение.[18] Искане за промяна на обхвата на ангажимента може да е лишено от разумно обяснение, когато например, искането за изключване на определени източници на емисии от обхвата на ангажимента е направено поради вероятността заключението на практикуващия професионален счетоводител да бъде модифицирано.

Планиране (Вж. параграф 19)

A38. При определяне на цялостната стратегия за ангажимента, може да е целесъобразно да бъде взет под внимание акцентът, поставен върху различни аспекти на разработването и внедряването на информационната система за ПГ. Така например, в някои случаи предприятието може да се е отнасяло особено сериозно към необходимостта от адекватен вътрешен контрол за гарантиране надеждността на отчитаната информация, докато в други случаи предприятието може да се е фокусирало в по-голяма степен върху прецизното определяне на научните, оперативни или технически характеристики на информацията, която трябва да бъде събрана.

A39. По-малките или по-малко сложни ангажименти (вж. параграф A19) биха могли да бъдат изпълнявани от много малък екип по ангажимента. При по-малък екип по ангажимента, координацията и комуникацията между членовете на екипа е улеснена. Определянето на цялостната стратегия на ангажимента при по-малък ангажимент, или при по-малко сложен ангажимент, не е необходимо да бъде сложно или времеемко начинание. Така например, кратък меморандум, основаващ се на обсъждане с предприятието, може да служи за документирана стратегия на ангажимента, стига да обхваща въпросите, отбелязани в параграф 19.

A40. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да обсъди с предприятието елементи на планирането, когато определя обхвата на

[18] МСАИС 3000 (преработен), параграф 29

ангажимента или за да улесни изпълнението и управлението на ангажимента (например, за да координира някои от планираните процедури с работата на персонала на предприятието). Независимо, че тези дискусии се провеждат често, цялостната стратегия на ангажимента и планът на ангажимента остават отговорност на практикуващия професионален счетоводител. Когато се обсъждат въпроси, включени в цялостната стратегия на ангажимента или в плана на ангажимента, е необходимо да се внимава да не се компрометира ефикасността на ангажимента. Така например, обсъждането на естеството и времето на изпълнение на детайлните процедури с предприятието може да компрометира ефикасността на ангажимента като направи процедурите твърде предвидими.

A41. Изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки. Докато практикуващият професионален счетоводител изпълнява планираните процедури, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани процедури. В някои случаи, на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, различаваща се значително от тази, която е била очаквана на по-ранен етап от ангажимента. Така например, възможно е системните грешки, открити при изпълнение на процедури на място в избрани съоръжения, да сочат, че е необходимо да бъдат посетени допълнителни съоръжения.

Планиране използването на експерт на практикуващия професионален счетоводител или на друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 19(д))

A42. Ангажиментът може да бъде изпълняван от мултидисциплинарен екип, включващ един или повече експерти, особено при относително сложни ангажименти, когато е вероятно да се изисква специална компетентност в областта на количественото изразяване и отчитането на емисиите (вж. параграф A19). МСАИС 3000 (преработен) съдържа редица изисквания във връзка с използването на работата на експерт, които могат да бъдат взети под внимание на етапа на планиране, когато се установява естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, необходими за изпълнението на ангажимента.[19]

A43. Работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да бъде използвана във връзка, примерно, с фабрика или друг вид съоръжение с отдалечено местоположение; дъщерно предприятие,

[19] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 45(в), 52 и 54

подразделение или клон в чуждестранна юрисдикция; или съвместно или асоциирано предприятие. Уместните съображения, когато екипът по ангажимента планира да поиска друг практикуващ професионален счетоводител да извърши работа във връзка с информация, която ще бъде включена в отчета за ПГ, биха могли да включват:

- Дали другият практикуващ професионален счетоводител разбира и спазва етичните изисквания, имащи отношение към ангажимента, и по-специално дали е независим.
- Професионалната компетентност на другия практикуващ професионален счетоводител
- Степента на участие на екипа по ангажимента в работата на другия практикуващ професионален счетоводител.
- Дали другият практикуващ професионален счетоводител осъществява дейност в регулаторна среда, която упражнява активен надзор над този практикуващ професионален счетоводител.

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне на нивото на същественост при планиране на ангажимента (Вж. параграфи 20–21)

A44. Критериите могат да разглеждат концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на отчета за ПГ. Макар да е възможно критериите да разглеждат нивото на същественост по различен начин, концепцията за ниво на същественост по принцип включва:

- Счита се, че неправилните отчитания, включително пропуските, са съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, разгледани самостоятелно или като съвкупност, оказват влияние върху съответните решения на потребителите, вземани въз основа на отчета за ПГ;
- Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и са повлияни от размера, или естеството на неправилното отчитане, или от комбинация от двете; и
- Преценките относно въпроси, които са съществени за предвидените потребители на отчета за ПГ се базират на отчитане на общите информационни потребности на предвидените потребители като група. Освен ако ангажиментът не е разработен с цел да удовлетвори специфични нужди от информация на конкретни потребители, обикновено възможният

ефект от неправилните отчитания върху конкретни потребители, чиито нужди от информация може да варират в широки граници, не се взема под внимание.

A45. Подобно разглеждане, в случай че е включено в приложимите критерии, осигурява референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при определяне на нивото на същественост за ангажимента. Ако приложимите критерии не включват разглеждане на концепцията за ниво на същественост, характеристиките, посочени по-горе, осигуряват на практикуващия професионален счетоводител подобна референтна рамка.

A46. Определянето от страна на практикуващия професионален счетоводител на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за общите информационни потребности на предвидените потребители като група. В този контекст, практикуващият професионален счетоводител логично би приел, че предвидените потребители:

(а) разполагат с разумни познания за дейностите, свързани с ПГ и са готови да проучат информацията, съдържаща се в отчета за ПГ с разумно отношение;

(б) разбират, че отчетът за ПГ е изготвен и гарантиран до определени нива на същественост и са запознати с концепциите за нивото на същественост, съдържащи се в приложимите критерии;

(в) разбират, че количественото изразяване на емисиите предполага елементи на несигурност (вж. параграфи A54–A59); и

(г) вземат разумни решения на базата на информацията в отчета за ПГ.

A47. Предвидените потребители и техните информационни потребности биха могли да включват, например:

- Инвеститори и други заинтересовани лица, например, доставчици, клиенти, служители, както и по-широката общественост, когато става въпрос за доброволни оповестявания. Техните информационни потребности биха могли да се отнасят до решения за покупка или продажба на дял в собствеността на предприятието; кредитиране, търговия или наемане на работа в предприятието; или представяне на изявления пред предприятието или други лица, например, политици.

- Пазарни участници, когато става въпрос за схема за търговия с емисии, като е възможно информационните потребности на тези пазарни участници да са свързани с решения относно търгуването на прехвърляеми инструменти (например, разрешителни, кредити или квоти), създадени от тази схема, или налагането на глоби, или други санкции на базата на превишението на емисиите.
- Регулаторни органи и лица, отговорни за политиката, когато става въпрос за режим за регулаторно оповестяване. Възможно е техните информационни потребности да са свързани с текущо наблюдение за спазване на изискванията на режима за оповестяване и с широк кръг решения относно държавната политика във връзка със смекчаване на ефектите от измененията в климата и адаптиране към тях, обикновено базирани на обобщена информация.
- Ръководството и лицата, натоварени с общото управление на предприятието, които използват информацията за емисиите за вземане на стратегически и оперативни решения, например, избор между алтернативни технологии и решения за инвестиции или излизане от инвестиции, евентуално в очакване на режим за регулаторно оповестяване, или влизане в схема за търговия с емисии.

Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички лица, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица имат достъп до него. В такива случаи, особено когато е вероятно евентуалните потребители да имат широк диапазон от интереси по отношение на емисиите, предвидените потребители могат да бъдат ограничени до основните заинтересовани лица със значителни и общи интереси. Предвидените потребители могат да бъдат идентифицирани по различен начин, например, чрез договореност между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна, или от законодателството или нормативна разпоредба.

A48. Преценките във връзка с нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят както от количествени, така и от качествени фактори. Следва обаче да се отбележи, че решенията относно нивото на същественост не се влияят от степента на сигурност, т.е. нивото на същественост по отношение на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност е същото, както при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

A49. При определяне нивото на същественост, често като отправна точка даден процент се прилага по отношение на избрана база за сравнение. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху идентифицирането на подходяща база за сравнение и процент включват:

- Елементите, включени в отчета за ПГ (например, емисии от Обхват 1, Обхват 2 или Обхват 3, приспадане на емисии, отстранявания). База за сравнение, която може да е подходяща в зависимост от конкретните обстоятелства са брутните отчетени емисии, т.е. общата сума на отчетени емисии от Обхват 1, Обхват 2 и Обхват 3 преди приспаднатите или отстранени емисии да бъдат извадени. Нивото на същественост се отнася до емисиите, обхванати от заключението на практикуващия професионален счетоводител. Ето защо когато заключението на практикуващия професионален счетоводител не обхваща целия отчет за ПГ, нивото на същественост се определя само по отношение на тази част от отчета за ПГ, която е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, така сякаш тази част представлява отчетът за ПГ.

- Количеството на конкретен вид емисия или естеството на конкретно оповестяване. В някои случаи, съществуват определени видове емисии или оповестявания, за които неправилни отчитания в по-малък или по-голям размер от нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ в неговата цялост са приемливи. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да определи по-ниско или по-високо ниво на същественост по отношение на емисиите от определена юрисдикция или от конкретен газ, обхват или съоръжение.

- Начинът, по който отчетът за ПГ представя уместната информация, например, когато съдържа сравнение на емисиите с предходен(ни) период(и), базова година или „горна граница”, в които случаи определянето на нивото на същественост във връзка със сравнителната информация може да е уместно съображение. Когато става въпрос за „горна граница”, нивото на същественост може да бъде определено във връзка с разпределението на тази горна граница от страна на предприятието, ако е по-ниска от отчетените емисии.

- Относителната волатилност на емисиите. Например, ако емисиите варират значително в отделните периоди, може да е целесъобразно нивото на същественост да бъде определено в долния край на диапазона на колебанията, дори ако в текущия период е по-високо.

- Изискванията на приложимите критерии. В някои случаи, е възможно приложимите критерии да задават праг за точност и да се позовават на него като ниво на същественост. Така например, критериите могат да посочват очакване, че емисиите се измерват с помощта на обусловен процент като „праг на същественост”. Когато случаят е такъв, прагът, зададен от критериите, предоставя референтна рамка за практикуващият професионален счетоводител при определяне нивото на същественост за ангажимента.

A50. Качествените фактори могат да включват:

- Източниците на емисии.
- Видовете газове.
- Контекста, в който ще се използва информацията от отчета за ПГ (например, дали информацията е предназначена да бъде използвана в схема за търговия с емисии, предназначена е за подаване пред регулаторен орган, или за включване в широко разпространяван доклад за устойчиво развитие); както и видовете решения, които предвидените потребители вероятно ще вземат.
- Дали съществуват един или повече видове емисии, върху които вниманието на предвидените потребители проявява тенденция да се фокусира, например, газове, които освен че допринасят за изменения в климата, водят и до изтъняване на озоновия слой.
- Естеството на предприятието, неговата стратегия по отношение на измененията в климата и напредъка му по пътя към постигане на свързаните с това цели.
- Отрасъла и икономическата и регулаторна среда, в която функционира предприятието.

Преразглеждане в хода на ангажимента (Вж. параграф 22)

A51. Може да е необходимо нивото на същественост да бъде преразгледано в резултат на промяна в обстоятелствата по време на ангажимента (например, освобождаване от важна част от бизнеса на предприятието), нова информация, или промяна в разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата дейност в резултат на изпълнение на процедурите. Така например, по време на ангажимента може да стане очевидно, че е вероятно действителните емисии да се различават значително от тези, използвани първоначално за определяне нивото на същественост. В случай че в хода на ангажимента практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е целесъобразно по-ниско ниво на същественост по

отношение на отчета за ПГ (и ако е приложимо – нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания), отколкото това, което е било определено първоначално, може да е необходимо нивото на същественост на изпълнението, както и естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните процедури да бъдат преразгледани.

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 23–26)

A52. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи степента на разбиране и естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, които са необходими за получаване на разумна или ограничена, в зависимост от обстоятелствата, степен на сигурност. Основното съображение на практикуващия професионален счетоводител е дали полученото разбиране, както и идентифицирането и оценяването на рисковете, са достатъчни, за да бъдат изпълнени целите, посочени в настоящия МСАИС. Задълбочеността на разбирането, което се изисква от практикуващия професионален счетоводител е по-малка от тази, притежавана от ръководството при управлението на предприятието и както задълбочеността на разбирането, така и естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания са по-малки по отношение на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A53. Получаването на разбиране, както и идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, е процес, изискващ повторение на определени стъпки. Процедурите за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания не осигуряват сами по себе си достатъчни и уместни доказателства, върху които да се базира заключението за изразяване на сигурност.

Несигурност (Вж. параграфи 23(б)(i)в, 76(д))

A54. Процесът на количествено изразяване на ПГ в редки случаи може да е 100% точен, поради това, че:

(а) *Научна несигурност*: Тя възниква поради непълното научно познание относно измерването на ПГ. Така например, степента

на улавяне и отвеждане на ПГ в биологични поглъщатели и стойностите на „потенциала за глобално затопляне”, използвани за комбиниране на емисии от различни газове и тяхното отчитане като еквивалент на въглероден диоксид, са предмет на непълно научно познание. Степента, в която научната несигурност влияе върху количественото изразяване на отчетените емисии е извън контрола на предприятието. Потенциалът обаче научната несигурност за доведе до неразумни колебания в отчетените емисии може да бъде неутрализиран чрез използването на критерии, задаващи определени научни предположения, които да бъдат използвани при изготвяне на отчета за ПГ, или конкретни фактори, които въплъщават тези предположения; и

(б) *Несигурност, свързана с приблизителното оценяване (или с измерването)*: Тя възниква от процесите на измерване и изчисляване, които се използват за количествено изразяване на емисиите в границите на съществуващото научно познание. Несигурността, свързана с приблизителното оценяване може да се отнася до данните, върху които се базира дадена приблизителна оценка (например, може да се отнася до несигурност, вътрешноприсъща на използваните инструменти за измерване), или метода, включително когато е приложимо и модела, използвани за изготвяне на приблизителната оценка (известни понякога съответно като несигурност на параметрите или модела). Степента на несигурността, свързана с приблизителното оценяване често може да бъде контролирана от предприятието. Намаляването на степента на несигурност, свързана с приблизителното оценяване може да изисква по-големи разходи.

A55. Фактът, че количественото изразяване на емисиите на предприятието е обект на несигурност не означава, че емисиите на предприятието не са уместни като предмет. Например, възможно е приложимите критерии да изискват емисиите от Обхват 2 от електроенергия да бъдат изчислени чрез прилагане на предписан емисионен фактор към броя киловатчаса консумирана енергия. Предписаният емисионен фактор ще се базира на предположения и модели, които могат да не се окажат оправдани при всякакви обстоятелства. Дотолкова обаче, доколкото предположенията и моделите са разумни за конкретните обстоятелства и са адекватно оповестени, информацията в отчета за ПГ обикновено ще е в състояние да бъде обект на ангажимент за изразяване на сигурност.

A56. В контраст на ситуацията, описана в параграф A55, е количественото изразяване в съответствие с критерии, които използват предположения и модели, базирани на индивидуалните обстоятелства, свързани с

предприятието. Използването на специфични за предприятието модели и предположения вероятно ще доведе до по-точно количествено изразяване, отколкото използването примерно на усреднени за даден отрасъл емисионни фактори; вероятно това ще въведе и допълнителни рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с това как се е стигнало до специфичните за предприятието модели и предположения. Както е отбелязано в параграф А55, дотолкова, доколкото предположенията и моделите са разумни за конкретните обстоятелства и са адекватно оповестени, информацията в отчета за ПГ обикновено ще е в състояние да бъде обект на ангажимент за изразяване на сигурност.

А57. В някои случаи обаче, практикуващият професионален счетоводител може да реши, че не е подходящо да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, в случай че влиянието на несигурността върху информацията в отчета за ПГ е много силно. Такъв може да е случаят, например, когато значителен дял от отчетените емисии на предприятието е от неконтролируеми (дифузни) източници (вж. параграф А8), които не се наблюдават текущо и методите за приблизително оценяване не са достатъчно усъвършенствани или когато значителен дял от отчетените от предприятието отстранявания могат да бъдат отнесени към биологични поглъщатели. Следва да се отбележи, че решенията дали да се изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност при такива обстоятелства, не се влияят от степента на изразяване на сигурност, т.е., ако не е подходящо за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то не е подходящо и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

А58. Разглеждане в пояснителните приложения към отчета за ПГ на естеството, причините и последствията от елементите на несигурност, които оказват влияние върху отчета на предприятието за ПГ, привлича вниманието на предвидените потребители към несигурността, свързана с количественото изразяване на емисиите. Това може да е особено важно, когато предвидените потребители не са определяли критериите, които да бъдат използвани. Така например, отчет за ПГ може да е на разположение на широк кръг потребители, независимо че използваните критерии са били разработени за конкретна регулаторна цел.

А59. Поради това че несигурността е съществена характеристика на всички отчети за ПГ, параграф 76(д) изисква тя да бъде посочена в доклада за изразяване на сигурност, независимо какви оповестявания, ако има

такива, са били включени в пояснителните приложения към отчета за ПГ.[20]

Предприятието и средата, в която то функционира

Прекъсване на дейността (Вж. параграф 23(б)(iii))

A60. Прекъсването на дейността може да включва аварии, например, преустановяване на дейността, което може да възникне неочаквано или да е планирано, например, като част от график за поддръжка. В някои случаи, естеството на дейността може да включва периодични прекъсвания, например, когато съоръжението се използва само в периоди на върхово натоварване.

Цели и стратегия във връзка с измененията в климата (Вж. параграф 23(д))

A61. Вземането под внимание на стратегията на предприятието във връзка с измененията в климата, ако има такава, и свързаните с нея икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове, може да помогне на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, ако предприятието е поело ангажимент да стане въглеродно неутрално, това би могло да предостави стимул за занижено отчитане на емисиите, така че целевият показател да изглежда достигнат в рамките на декларирания срок. И обратно, ако предприятието очаква да бъде обект на регулирана схема за търговия с емисии в бъдеще, това би могло да предостави стимул междувременно да отчете завишени емисии, за да повиши шансовете си да получи по-голяма квота при стартиране на схемата.

Процедури за получаване на разбиране и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 24)

A62. Макар от практикуващия професионален счетоводител да се изисква да изпълни всички процедури по параграф 24 в хода на получаване на необходимото разбиране за предприятието, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да изпълни всички тях по отношение на всеки един аспект от това разбиране.

Аналитични процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 24(б))

A63. Аналитичните процедури, изпълнявани с цел получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за

[20] Вж. също МСАИС 3000 (преработен), параграф 69(д).

идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, могат да идентифицират аспекти на предприятието, които не са били известни на практикуващия професионален счетоводител, и които биха могли да го подпомогнат при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, за да се осигури база за разработване и въвеждане на процедури в отговор на оценените рискове. Възможно е аналитичните процедури да включват примерно, съпоставяне на емисиите на ПГ от различни съоръжения с количествените данни за производството от тези съоръжения.

A64. Аналитичните процедури могат да помогнат за идентифициране на необичайни събития, както и на суми, съотношения и тенденции, които биха могли да повдигнат въпроси, имащи последствия за ангажимента. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимовръзки могат да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

A65. Когато обаче тези аналитични процедури използват данни, обобщени на високо ниво (каквато може да е ситуацията с аналитични процедури, изпълнени с цел получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания), резултатите от тези аналитични процедури предоставят само обща първоначална индикация относно това дали би могло да е налице съществено неправилно отчитане. Съответно, в такива случаи, разглеждането на други доказателства, събрани по време на идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, заедно с резултатите от тези аналитични процедури, може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при разбиране и оценяване на резултатите от аналитичните процедури.

Наблюдение и фактическа проверка (Вж. параграф 24(в))

A66. Наблюдението се състои в разглеждането на процес или процедура, изпълнявани от други лица, например, наблюдение от страна на практикуващия професионален счетоводител как устройствата за текущо наблюдение се калибрират от персонала на предприятието или наблюдение на изпълнението на контролни дейности. Наблюдението осигурява доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но е ограничено до момента от време, в който се извършва и от факта, че това, че е обект на наблюдение може да окаже влияние върху начина, по който се изпълнява процесът или процедурата.

A67. Фактическата проверка включва:

(а) проверка на регистри или документи, независимо вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронен формат, или друг

носител, например, данни за калибриране на устройство за текущо наблюдение. Фактическата проверка на регистри и документи осигурява доказателства с различни степени на надеждност, в зависимост от тяхното естество и източник, а в случая, когато става въпрос за вътрешни регистри и документи – относно ефективността на контролите върху тяхното изготвяне; или

(б) физическа проверка, например, на устройство за калибриране.

A68. Възможно е наблюдението и фактическата проверка да подкрепят проучващи запитвания към ръководството и други лица, като биха могли да осигурят също и информация относно предприятието и средата, в която то функционира. Примерите за подобни процедури включват наблюдение или фактическа проверка на:

- Дейностите на предприятието. Наблюдението върху процесите и оборудването в съоръженията, включително оборудването за текущо наблюдение, може да е особено подходящо, когато съществени емисии от Обхват 1 са включени в отчета за ПГ.
- Документи (например, планове и стратегии за намаляване на емисии), регистри (например, данни за калибриране и резултати от изпитателни лаборатории), както и наръчници, детайлизиращи процедури за събиране на информация и вътрешни контроли.
- Доклади, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, например, вътрешни или външни доклади във връзка със системите на предприятието за екологично управление.
- Доклади, изготвени от ръководството (например, тримесечни доклади на ръководството) или лицата, натоварени с общото управление (например, протоколи от заседания на съвета на директорите).

Получаване на разбиране за вътрешния контрол на предприятието (Вж. параграфи. 25 О–26 Р)

A69. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да получи разбиране за всички компоненти на вътрешния контрол на предприятието, които имат отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, както се изисква при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Освен това, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да оценява разработването на контролите и да определя дали те са били внедрени.

Следователно, при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, макар че често може да е подходящо да се отправят проучващи запитвания към предприятието във връзка с контролните дейности и текущото наблюдение на контролите, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, често пъти няма да е необходимо да се получава детайлно разбиране за тези компоненти на вътрешния контрол на предприятието.

A70. Разбирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на значимите компоненти на вътрешния контрол може да повдигне съмнения относно това дали са налице достатъчни и уместни доказателства, позволяващи на практикуващият професионален счетоводител да приключи ангажимента. Така например (вж. също параграфи A71–A72, A92–A93, и A96):

- опасенията във връзка с почтеността на лицата, изготвящи отчета за ПГ, биха могли да са толкова сериозни, че да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че рискът от неточно и невярно представяне на информацията от страна на ръководството в отчета за ПГ е такъв, че ангажиментът не може да бъде изпълнен.
- опасенията във връзка със състоянието и надеждността на регистрите на предприятието биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно да бъдат налице достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят немодифицирано заключение върху отчета за ПГ.

Контролни дейности, имащи отношение към ангажимента (Вж. параграф 25 P(г))

A71. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали конкретни контролни дейности имат отношение към ангажимента, може да бъде повлияна от нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационната система на предприятието, включително съответните бизнес процеси, имащи отношение към отчитането на емисиите. С еволюирането на отчитането на емисиите може да се очаква, че това ще се случи и с нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационната система и съответните контролни дейности, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите.

A72. Когато става въпрос за много малки предприятия или опростени информационни системи, вероятно определени контролни дейности ще бъдат до голяма степен в зачатък, в по-малка степен добре документирани и е възможно да съществуват само неформално. Когато

случаят е такъв, по-малко вероятно е практикуващият професионален счетоводител да прецени, че е необходимо да разбере определени контролни дейности, за да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и да разработи допълнителни процедури в отговор на оценените рискове. При някои регулирани схеми, от друга страна, може да се изисква информационната система и контролните дейности да бъдат формално документирани и тяхното разработване да е одобрено от регулаторния орган. Дори в някои от тези случаи обаче, е възможно не всички уместни потоци данни и свързаните с тях контроли да са документирани. Така например, възможно е контролните дейности във връзка със събирането на изходни данни от непрекъснато текущо наблюдение да е по-вероятно да са усъвършенствани, добре документирани и по-формални, отколкото контролните дейности във връзка с последващата обработка на данните и отчитането. (Вж. също параграфи А70, А92–А93, и А96).

Други ангажименти, изпълнявани за предприятието (Вж. параграф 27)

А73. Информацията, получена от други ангажименти, изпълнявани за предприятието, може да се отнася, например, до аспекти на контролната среда на предприятието.

Изпълняване на процедури на място в съоръженията на предприятието (Вж. параграф 31)

А74. Изпълнението на наблюдение и фактическа проверка, както и други процедури, на място в съоръжението (наричани често „посещение на място”) може да е важно за разширяване на разбирането за предприятието, което практикуващият професионален счетоводител развива, изпълнявайки процедури в централния офис. Поради това, че може да се очаква разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания да са по-всеобхватни при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност в сравнение с ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, броят на съоръженията, в които се изпълняват процедури на място в случая, когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност обикновено ще бъде по-голям, отколкото когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

А75. Изпълняването на процедури на място в дадено съоръжение (или уреждането друг практикуващ професионален счетоводител да изпълни подобни процедури от името на практикуващия професионален счетоводител) може да бъде осъществено като част от планирането, при изпълнението на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания или при адресиране на

оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Изпълнението на процедури във съществени съоръжения често е от особено значение за ангажимент, който се изпълнява за първи път при разглеждане на пълнотата на източниците от Обхват 1 и на поглъщателите, включени в отчета за ПГ и при установяване дали системите на предприятието за събиране и обработка на данни, както и неговите техники за приблизително оценяване, са подходящи, като се имат пред вид стоящите в основата физични процеси и свързаната с тях несигурност.

A76. Както бе отбелязано в параграф A74, изпълняването на процедури на място в дадено съоръжение може да е важно за разширяване на разбирането за предприятието, което практикуващият професионален счетоводител развива, изпълнявайки процедури в централния офис. При много ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител ще прецени, че е необходимо да изпълни и процедури на място във всяко съществено съоръжение, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, особено когато предприятието има съществени съоръжения с емисии от Обхват 1. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, когато предприятието има няколко съществени съоръжения с емисии от Обхват 1, може да не е възможно да се получи пълноценна и съдържателна степен на сигурност, без практикуващият професионален счетоводител да е изпълнил процедури в избрани съществени съоръжения. Когато предприятието има съществени съоръжения с емисии от Обхват 1 и практикуващият професионален счетоводител определи, че ефикасни и ефективни процедури не могат да бъдат изпълнени на място в съоръжението от практикуващия професионален счетоводител (или от друг практикуващ професионален счетоводител от негово име), алтернативните процедури могат да включват една или повече от следните:

- Преглед на първични документи, диаграми за енергийни потоци и диаграми за материални потоци.
- Анализ на отговори на въпросници, получени от ръководството на това съоръжение.
- Инспектиране на сателитни изображения на съоръжението.

A77. За да получи адекватно обхващане на общите емисии, особено при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да реши, че е целесъобразно да изпълни процедури на място в избрани съоръжения, които не са съществени съоръжения. Факторите, които може да са уместни при подобно решение включват:

- Естеството на емисиите в различните съоръжения. Например, по-вероятно е практикуващият професионален счетоводител да избере да посети съоръжение с емисии от Обхват 1, отколкото съоръжение с емисии само от Обхват 2. Във втория случай е по-вероятно проверката на фактурите за енергия в централния офис да е основен източник на доказателства.
- Броят и големината на съоръженията и техният принос за общите емисии.
- Дали съоръженията използват различни процеси или процеси, използващи различни технологии. Когато случаят е такъв, може да е подходящо да бъдат изпълнени процедури на място в избрани съоръжения, използващи различни процеси или технологии.
- Методите, използвани в различни съоръжения за събиране на информация за емисиите.
- Опитът на персонала в различните съоръжения.
- Промяна с течение на времето на избора на съоръжения.

Вътрешен одит (Вж. параграф 32)

A78. Функцията „вътрешен одит” на предприятието вероятно ще има отношение към ангажимента, в случай че естеството на отговорностите и дейностите на функцията „вътрешен одит” са свързани с количественото изразяване и отчитането на емисиите и практикуващият професионален счетоводител очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, за да модифицира естеството или времето на изпълнение, или за да намали обхвата, на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ (Вж. параграфи. 33 О(а)–33Р (а))

A79. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ са рискове, които са всеобхватно отнасящи се до отчета за ПГ като цяло. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, които биха могли да бъдат идентифицирани с конкретен вид емисия или ниво на оповестяване. По-скоро те представляват обстоятелства, които биха могли по-общо да повишат риска от съществени неправилни отчитания, например, посредством пренебрегване и заобикаляне на вътрешния контрол от страна на ръководството. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ могат да бъдат особено уместни, когато практикуващият професионален счетоводител разглежда рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама.

A80. Рисковете на ниво отчет за ПГ биха могли да произтичат в частност от недостатъци в контролната среда. Така например, недостатъци като липса на компетентност у ръководството, биха могли да имат всеобхватен ефект върху отчета за ПГ и биха могли да изискват цялостен отговор от страна на практикуващия професионален счетоводител. Други рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ включват, примерно:

- Неадекватни, лошо контролирани или лошо документирани механизми за събиране на данни, количествено изразяване на емисии и изготвяне на отчети за ПГ.
- Липса на компетентност у персонала при събирането на данни, количественото изразяване на емисии или изготвянето на отчетите за ПГ.
- Липса на участие на ръководството в количественото изразяване на емисии или изготвянето на отчетите за ПГ.
- Неидентифицирането акуратно на всички източници на ПГ.
- Риск от измама, например, във връзка с пазари за търговия с емисии.
- Представяне на информация, обхващаща предходни периоди, която не е изготвена на последователна база, например, поради променени организационни граници или промени в методологиите за измерване.
- Подвеждащо представяне на информацията в отчета за ПГ, например, неправомерно акцентиране върху особено благоприятни данни или тенденции.
- Непоследователни методи за количествено изразяване или отчетни политики, включително различни методи за определяне на организационната граница в различните съоръжения.
- Грешки при превръщането на едни единици в други при консолидирането на информация от съоръженията.
- Неадекватно оповестяване на елементите на научна несигурност и ключовите предположения във връзка с приблизителните оценки.

Използване на твърдения за вярност (Вж. параграфи 33 О(б) – 33 Р(б))

A81. Твърденията за вярност се използват от практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, и могат да бъдат използвани в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, с цел разглеждане на различните

видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат.

A82. Когато твърди, че отчетът за ПГ е в съответствие с приложимите критерии, предприятието имплицитно или изрично прави твърдения за вярност относно количественото изразяване, представянето и оповестяването на емисиите. Твърденията за вярност спадат към следните категории и биха могли да приемат следните форми:

(а) Твърдения за вярност относно количественото изразяване на емисиите за периода, обект на изразяване на сигурност:

(i) Възникване—емисиите, които са отразени, са възникнали и се отнасят до предприятието.

(ii) Пълнота—всички емисии, които е следвало да бъдат отразени, са отразени (вж. параграфи A30–A34, в които се разглежда пълнотата във връзка с различните обхвати).

(iii) Точност—количественото изразяване на емисиите е отразено по подходящ начин.

(iv) Отграничаване—емисиите са отразени в правилния отчетен период.

(v) Класификация—емисиите са отразени в подходящата категория.

(б) Твърдения за вярност относно представянето и оповестяването:

(i) Възникване и отговорности—оповестените емисии и други въпроси са възникнали и се отнасят до предприятието.

(ii) Пълнота—всички оповестявания, които е следвало да бъдат включени в отчета за ПГ, са включени.

(iii) Класификация и разбираемост—информацията за емисиите е представена и описана по подходящ начин, а оповестяванията са ясно изразени.

(iv) Точност и оценка— количественото изразяване на емисиите и свързаната с това информация, включена в отчета за ПГ, са подходящо оповестени.

(v) Последователност—политиките относно количественото изразяване са последователни с тези, прилагани през предходния период или промените са оправдани и са били подходящо приложени и адекватно оповестени; и сравнителната информация, ако има такава, съвпада с

отчетената през предходния период или е била преизчислена по подходящ начин.

Разчитане на вътрешния контрол (Вж. параграф 33 Р)

A83. В случай че оценката на практикуващия професионален счетоводител за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно (т.е., практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури), параграф 38 Р изисква от практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни тестове на оперативната ефективност на тези контроли.

Причини за рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 34)

Измама (Вж. параграфи 28, 34(а))

A84. Неправилните отчитания в отчета за ПГ могат да възникнат или поради измама, или поради грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали стоящото в основата действие, което води до неправилното отчитане в отчета за ПГ, е преднамерено или непреднамерено.

A85. Стимулите за преднамерено неправилно отчитане в отчета за ПГ могат да възникнат например, в случай че значителна част от възнаграждението на лицата, които са пряко ангажирани или имат възможност да влияят върху процеса на отчитане на емисиите, е поставена в зависимост от постигането на агресивни целеви показатели за ПГ. Както бе отбелязано в параграф А61, други стимули за занижено или завишено отчитане на емисиите биха могли да произтекат от стратегията на предприятието във връзка с измененията в климата, ако има такава, и свързаните с нея икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове.

A86. Макар измамата да е широко юридическо понятие, за целите на настоящия МСАИС, практикуващият професионален счетоводител се занимава с измамата, която предизвиква съществено неправилно отчитане в отчета за ПГ. Независимо че практикуващият професионален счетоводител може да има подозрения или в редки случаи да идентифицира възникването на измама, практикуващият професионален счетоводител не прави юридически квалификации дали действително е възникнала измама.

Неспазване на изискванията на законодателството или нормативна разпоредба (Вж. параграфи 34(б), 78(в))

А87. Настоящият МСАИС прави разграничение между отговорностите на практикуващия професионален счетоводител във връзка с изпълнението на изискванията на две различни категории закони и нормативни разпоредби, както следва:

(а) Разпоредбите на закон и нормативен акт, за които по принцип се признава, че имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания в отчета за ПГ с това, че определят отчитаните количества и оповестяванията в отчета на предприятието за ПГ. Параграф 34(б) изисква практикуващият професионален счетоводител, когато изпълнява необходимите съгласно параграфи 33 О или 33 Р процедури, да вземе под внимание вероятността от съществени неправилни отчитания, дължащи се на неспазване на разпоредбите на този закон или нормативен акт; и

(б) Други закони или нормативни актове, които нямат пряк ефект върху определянето на количествата и оповестяванията в отчета за ПГ, но спазването на които може да е от фундаментално значение за оперативните аспекти на бизнеса, за способността на предприятието да продължи стопанската си дейност или за избягване на съществени санкции (например, спазване на условията на лиценз за осъществяване на дейността или спазване на изискванията на нормативната уредба в областта на опазване на околната среда). Планирането и изпълнението на ангажимента с професионален скептицизъм, както се изисква от МСАИС 3000,[21] е важно в контекста на това да се запази повишено внимание за възможността процедурите, приложени за целите на формиране на заключение относно отчета за ПГ, да привлекат вниманието на практикуващия професионален счетоводител към случаи на идентифицирано или заподозряно неспазване на изискванията на такъв закон или нормативна разпоредба.

Други причини за рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 34)

А88. Примери за факторите, посочени в 34(в)–(к) включват:

(а) Пропускането на един или повече източници на емисии е по-вероятно по отношение на източници, които са по-малко

[21] МСАИС 3000(преработен) , параграф 37

очевидни и може да не им бъде обърнато внимание, например неконтролируеми (дифузни) емисии.

(б) Значителните икономически или регулаторни промени биха могли да включват, например, повишаване на целевите показатели за възобновяема енергия или значителни промени в цените на квотите съгласно схема за търговия с емисии, които биха могли да доведат примерно до повишен риск от погрешно класифициране на източниците в предприятие за генериране на електроенергия.

(в) Естеството на дейността на предприятието може да е сложна (например, може да включва множество коренно различни и несъпоставими съоръжения или процеси), с прекъсвания (например, генериране на електроенергия при върхово натоварване), или да води до малко и слабо изразени взаимовръзки между емисиите на предприятието и други подлежащи на измерване нива на дейност (например, кобалтово-никелов завод). В такива случаи, възможността за смислени аналитични процедури може да е съществено намалена.

Промените в дейността или организационните граници (например, внедряване на нов процес или продажбата, придобиването или възлагането на външен изпълнител на източници на емисии или поглъщатели за отстраняване на емисии) биха могли също да въведат рискове от съществени неправилни отчитания (например, поради непознаване на процедурите за количествено изразяване или процедурите за отчитане). Също така, двойно отчитане на източник на емисии или поглъщател за отстраняване на емисии може да възникне поради неадекватна координация при идентифициране на източниците и поглъщателите в сложна инсталация.

(г) Избор на неподходящ метод за количествено изразяване (например, изчисляване на емисиите от Обхват 1 с помощта на емисионен фактор, когато може да бъде използван по-точен метод за директно измерване, който би бил по-целесъобразен). Изборът на подходящ метод за количествено изразяване е особено важен при промяна на метода. Това е така, защото предвидените потребители често се интересуват от тенденциите в емисиите в течение на времето или в съотношение към базова година. Възможно е някои критерии да изискват методите за количествено изразяване да бъдат променяни само когато ще бъде използван по-точен метод. Други фактори, свързани с естеството на методите за количествено изразяване, включват:

- Неправилно прилагане на метод за количествено изразяване, например измервателните уреди да не бъдат калибрирани или да не бъдат засичани достатъчно често, или използване на емисионен фактор, който е неподходящ при конкретните обстоятелства. Така например, емисионният фактор може да се основава на предположение за продължаващо използване и да не е подходящ за употреба след спиране на дейността.

- Сложността в методите за количествено изразяване, която вероятно ще предполага по-висок риск от съществени неправилни отчитания, например: голяма по обем или сложна математическа работа с изходните данни (например, използване на сложни математически модели); широко използване на коефициенти за преизчисляване на преминаването от едно състояние в друго (например, коефициенти за превръщане на мерни единици течност в мерни единици газ); или широко използване на коефициенти за превръщане на едни единици в други (например, коефициенти за превръщане на мерки от британската имперска система за измерване в метрични мерни единици).

- Промени в методите за количествено изразяване или променливите в изходните материали (например, ако използваният метод за количествено изразяване се базира на въглеродното съдържание на биомасата и съставът на използваната биомаса се промени през периода).

(д) Съществените нерутинни емисии или въпроси, изискващи преценка са източник на по-голям риск от съществени неправилни отчитания в сравнение с рутинни, несложни емисии, които са обект на систематично количествено изразяване и отчитане. Нерутинни емисии са емисии, които са необичайни – като размер или естество – и които следователно възникват рядко (например, еднократни събития, като авариен режим или голям теч). Въпросите, изискващи преценка биха могли да включват разработването на субективни приблизителни оценки. Рисковете от съществени неправилни отчитания могат да са по-високи поради фактори като:

- По-голяма намеса от страна на ръководството при определянето на методите за количествено изразяване или третирането за целите на отчетността.

- По-големи неавтоматизирани намеси при събирането и обработка на данни.

- Сложни изчисления или методи за количествено изразяване и отчетни принципи.
- Естеството на нерутинните емисии, което може да затрудни предприятието при внедряването на ефективни контроли срещу рисковете.
- Методите за количествено изразяване и отчетните принципи по отношение на приблизителните оценки може да са обект на различаващи се интерпретации.
- Необходимите преценки може да са субективни или сложни.

(е) Включването на емисии от Обхват 3, когато изходните данни, използвани за количественото изразяване, не се поддържат от предприятието, или когато обичайно използваните методи за количествено изразяване са неточни или водят до големи колебания в отчетените емисии (Вж. параграфи А31–А34).

(ж) Въпросите, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание при получаването на разбиране относно начина, по който предприятието изготвя съществените приблизителни оценки и данните, върху които те се базират, включват, например:

- Разбиране за данните, върху които се базират приблизителните оценки;
- Метода, включително когато е приложимо и модела, използван за изготвяне на приблизителните оценки;
- Съответните аспекти на контролната среда и информационната система;
- Дали предприятието е използвало експерт;
- Стоящите в основата на приблизителните оценки преценки;
- Дали е имало или би следвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителните оценки и ако това е така защо; и
- Дали и как предприятието е оценило ефекта от несигурността, свързана с приблизителното оценяване върху отчета за ПГ, включително:
    - Дали и как предприятието е взело под внимание алтернативни предположения или резултати чрез изпълнение, например, на анализ на

чувствителността с цел определяне на ефекта от промените в предположенията върху дадена приблизителна оценка;

- Как предприятието определя приблизителните оценки, когато анализът сочи редица сценарии на резултатите; и
- Дали предприятието наблюдава текущо резултатите от приблизителни оценки, изготвени в предходния период и дали е отговорило по подходящ начин на резултатите от тази процедура по текущо наблюдение.

A89. Примерите за други фактори, които биха могли да доведат до рискове от съществени неправилни отчитания, включват:

- Човешка грешка при количественото изразяване на емисиите, която може да е по-вероятно да възникне, ако персоналът не е запознат или не е добре обучен във връзка с емисионните процеси или документирането на данните.
- Неправомерно разчитане на лошо проектирана информационна система, която може да има малко на брой ефективни контроли, например, използването на електронни таблици без адекватен контрол.
- Ръчни корекции в иначе автоматично документирани нива на активност, например, може да е необходимо ръчно въвеждане на данните, ако разходомерът на линия за факелно изгаряне бъде претоварен.
- Съществени външни събития, като повишено обществено внимание върху конкретно съоръжение.

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури

Ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност и ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност (Вж. параграфи 8, 35–41 Р, 42 О–43 Р, 46)

A90. Поради това, че нивото на сигурност, получавано при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниско от това, получавано при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават като естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с тези при ангажимент за

изразяване на разумна степен на сигурност. Основните различия между цялостния отговор на практикуващия професионален счетоводител за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителните процедури при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ включват:

(а) Акцентът, поставен върху естеството на различните процедури като източник на доказателства вероятно ще се различава в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Например:

- Практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че при конкретните обстоятелства на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е целесъобразно да постави относително по-силен акцент върху проучващите запитвания към персонала на предприятието и аналитичните процедури и относително по-слаб акцент, ако има такъв, върху тестовете на контролите и получаването на доказателства от външни източници, какъвто може да е случаят при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

- Когато предприятието използва оборудване за постоянно измерване, за да изрази количествено потоците емисии, практикуващият професионален счетоводител може да реши при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност да отговори на оценения риск от съществени неправилни отчитания чрез отправяне на проучващи запитвания относно честотата, с която се калибрира това оборудване. При същите обстоятелства, но в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да реши да провери документацията на предприятието във връзка с калибрирането на оборудването или да тества независимо неговото калибриране.

- Когато предприятието изгаря въглища, практикуващият професионален счетоводител може да реши при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност независимо да анализира характеристиките на въглищата, докато при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може да реши, че извършването на преглед на документацията на предприятието за лабораторните тестове води до адекватен отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания.

(б) При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, изпълняваните допълнителни процедури са по-малко в сравнение с тези при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Това може да включва:

- Подбиране на по-малко обекти за проверка;
- Изпълнение на по-малък брой процедури (например, изпълнение само на аналитични процедури при обстоятелства, при които в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност биха били изпълнени както аналитични процедури, така и тестове на детайлите); или
- Изпълнение на процедури на място в по-малък брой съоръжения.

(в) При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност аналитичните процедури, изпълнявани в отговор на оцените рискове от съществени неправилни отчитания, включват разработването на очаквания за количества или съотношения, които да са достатъчно прецизни, за да идентифицират съществени неправилни отчитания. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност аналитичните процедури може да се разработват по-скоро за да подкрепят очаквания относно насоката на тенденции, взаимовръзки и съотношения, отколкото да идентифицират неправилни отчитания с нивото на прецизност, очаквано при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.[22]

Освен това, когато бъдат идентифицирани значителни колебания, взаимовръзки или различия, подходящите доказателства при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност често биха могли да бъдат получени чрез отправяне на проучващи запитвания до предприятието и разглеждане на получените отговори в светлината на известните обстоятелства, свързани са ангажимента, без да бъдат получавани допълнителни доказателства, както се изисква в параграф 43 Р(а), когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

[22] Възможно е не винаги случаят да е такъв; например, при определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да разработи прецизно очакване, базирано на фиксирани физични или химични взаимовръзки дори при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

В допълнение, при осъществяването на аналитични процедури в ангажимент за изравяне на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може например:

- да използва данни, които са обобщени в по-висока степен, например, данни на регионално ниво, а не на ниво съоръжение, или месечни вместо седмични данни.
- да използва данни, които не са били обект на отделни процедури за тестване на тяхната надеждност в същата степен, каквато би била приложена при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Цялостни отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 35)

A91. Цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ биха могли да включват:

- Акцентиране пред персонала на екипа по ангажимента на необходимостта от поддържане на професионален скептицизъм.
- Възлагане задачи на по опитен персонал или на лица със специализирани умения или използване на експерти.
- Осигуряване на по-голям надзор.
- Включване на допълнителни елементи на непредсказуемост при избора на допълнителни процедури, които да бъдат изпълнени.
- Внасяне на общи промени в естеството, времето на изпълнение или обхвата на процедурите, например: изпълнение на процедурите към края на периода вместо към междинна дата; или изменение на естеството на процедурите с цел получаване на по-убедителни доказателства.

A92. Оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ и оттам цялостният отговор практикуващия професионален счетоводител се влияят от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на практикуващия професионален счетоводител да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и в надеждността на доказателствата, събрани вътрешно в рамките на предприятието и по този начин да позволи примерно на практикуващия професионален счетоводител да изпълни някои процедури към междинна дата, вместо към края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат обратен ефект. Така

например, практикуващият професионален счетоводител може да отговори на неефективна контролна среда като:

- изпълни повече процедури към края на периода вместо към междинна дата;
- получи повече доказателства от процедури, различни от тестове на контролите;
- увеличи размера на извадките и обхвата на процедурите, например, броя на съоръженията, в които се изпълняват процедури.

A93. Подобни съображения имат следователно отношение към общия подход на практикуващия професионален счетоводител, например, относителен акцент върху тестовете на контролите или изпълнение на други процедури (вж. също параграфи A70–A72, и A96).

Примери за допълнителни процедури (Вж. параграфи 37 О–37 Р, 40 Р)

A94. Допълнителните процедури биха могли да включват например:

- тестване на оперативната ефективност на контролите върху събирането и документирането на данни за дейността, като например киловатчаса закупена електроенергия;
- съгласуване на емисионните фактори с подходящи източници (например, държавни публикации) и разглеждане на тяхната приложимост при конкретните обстоятелства;
- преглед на споразумения за съвместни предприятия и други договори, имащи отношение към определяне организационната граница на предприятието;
- равнение на документираните данни с показанията примерно на километражите на притежаваните от предприятието моторни превозни средства;
- повторно извършване на изчисления (например, изчисления на масовия баланс и енергийния баланс) и равнение на забелязаните различия;
- сваляне на показания от оборудване за постоянно текущо наблюдение;
- наблюдение или повторно извършване на физически измервания, като например измерване на нивото в резервоари с нефтопродукти;
- анализиране на надеждността и целесъобразността на техники за уникално измерване или количествено изразяване и особено

сложни методи, които може да включват използването, например, на линия за рециклиране или верига за обратна връзка;

- вземане на проби и независим анализ на характеристиките на материали, например въглища, или наблюдение на техниките на предприятието за вземане на проби и осъществяване на преглед на резултатите от лабораторни изследвания;
- проверка на точността на изчисленията и уместността на използваните изчислителни методи (например превръщането и обобщаването на измервания на изходните материали).
- съгласуване на документираните данни обратно с първичните документи, като например данни за произведената продукция, данни за консумацията на горива или фактури за закупената енергия.

Фактори, които е възможно да влияят върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 37 O(a)–37 P(a))

A95. Факторите, които биха могли да влияят върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания включват:

- вътрешноприсъщи ограничения на възможностите на измервателните инструменти и честотата на тяхното калибриране;
- брой, естество, географско разпределение и характеристики на структурата на собствеността на съоръженията, от които се събират данните;
- брой и естество на различните газове и източници на емисии, включени в отчета за ПГ;
- дали процесите, с които са свързани емисиите са непрекъснати или периодично действащи и риска от смущения в подобни процеси;
- сложност на методите за измерване на дейностите и изчисляване на емисиите, например, определени процеси изискват уникални методи за измерване и изчисляване;
- риск от неидентифицирани неконтролирани (дифузни) емисии;
- степен, в която количеството на емисиите съответства на лесно достъпни изходни данни;
- дали персоналът, който събира данните е обучен в съответните методи и темпа на текучество на този персонал;

- естество и ниво на автоматизацията, използвана за улавяне и обработка на данните;
- политика и процедури за контрол върху качеството, прилагани в изпитателните лаборатории, независимо дали вътрешни или външни;
- сложност на критериите и на политиката за количествено изразяване и отчитане, включително начина, по който е определена организационната граница.

Оперативна ефективност на контролите (Вж. параграфи 37 Р(а)(ii), 38 Р(а))

A96. Когато става въпрос за много малки предприятия или опростени информационни системи, възможно е да няма много контролни дейности, които да могат да бъдат идентифицирани от практикуващия професионален счетоводител, или степента, в която тяхното съществуване или функциониране са били документирани от предприятието, може да е ограничена. В такива случаи, може да е по-ефективно практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури, които в основната си част да са различни от тестове на контролите. В някои редки случаи, обаче, отсъствието на контролни дейности или на други компоненти на контрола може да направи невъзможно получаването на достатъчно и уместни доказателства (вж. също параграфиА70–А72 и А92–А93).

Убедителност на доказателствата (Вж. параграфи 37 О(б)–37 Р(б))

A97. С цел получаване на по-убедителни доказателства поради по-високо оценения риск от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни и надеждни, например, чрез получаване на потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.

Рискове, за които са необходими тестове на контролите за придобиването на достатъчни и уместни доказателства (Вж: 38 Р(б))

A98. Количественото изразяване на емисии може да включва процеси, които са силно автоматизирани, с ограничена или никаква ръчна намеса, например, когато съответната информация се записва, обработва или докладва единствено в електронен формат, например, при система за непрекъснато текущо наблюдение, или когато обработката на данните за дейностите е интегрирана в базирана на технологии оперативна или предназначена за целите на финансовото отчитане информационна система. В подобни случаи:

- доказателствата може да са на разположение само в електронен формат и тяхната достатъчност и уместност да са в зависимост от ефективността на контролите върху тяхната точност и пълнота;
- потенциалът да възникне и да не бъде разкрито неправомерно инициране или промяна на информацията може да е по-голям, в случай че уместните контроли не функционират ефективно.

Процедури за потвърждение (Вж. параграф 41 Р)

A99. Процедурите за външно потвърждаване биха могли да осигурят уместни доказателства относно информация, като:

- данни за дейностите, събрани от трета страна, например информация относно: пътувания по въздуха на служителите, комплектована от пътническа агенция; входящия поток енергия в дадено съоръжение, измерена от доставчика; или километри, пропътувани от собствените моторни превозни средства на предприятието, регистрирани от външна компания за управление на автопарка;
- информация за отраслова база за сравнение, използвана при изчисляване на емисионните фактори;
- условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други страни или, когато се разглежда организационната граница на предприятието, информация относно това дали други страни включват или не включват конкретни емисии в техните отчети за ПГ;
- резултатите от лабораторни анализи на проби (например, калоричност на проби от изходни материали).

Аналитични процедури, изпълнени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 42 О–42 Р)

A100. В много случаи твърдо установеното естество на физични или химични взаимовръзки между определени емисии и други подлежащи на измерване явления позволява разработването на силно-ефективни аналитични процедури (например, взаимовръзката между потреблението на горива и емисиите на въглероден диоксид или диазотен оксид).

A101. По подобен начин, разумно предсказуема взаимовръзка може да съществува между емисиите и финансова или оперативна информация (например, взаимовръзката между емисиите от Обхват 2 от електроенергия и салдото в главната книга по отношение на покупките на електроенергия или отработените часове). Възможно е други

аналитични процедури да включват съпоставяне на информация относно емисиите на предприятието с външни данни, например средни показатели за отрасъла; или анализ на тенденциите през периода с цел идентифициране на аномалии за допълнителна проверка или тенденциите през различните периоди за съответствие с други обстоятелства, като придобиване или освобождаване от съоръжения.

A102. Аналитичните процедури могат да са особено ефективни, когато са налице де-агрегирани данни или когато практикуващият професионален счетоводител има причини да счита, че данните, които ще бъдат използвани са надеждни, например, когато са извлечени от добре контролиран източник. В някои случаи данните, които ще бъдат използвани са уловени от информационната система за финансово отчитане или може да са въведени в друга информационна система паралелно с въвеждането на свързаните с това финансови данни, като са приложени някои общи контроли върху входящата информация. Така например, количеството на закупеното гориво съгласно фактурите на доставчиците може да бъде въведено при същите условия, при които съответните фактури се въвеждат в система за разчети по задълженията. В някои случаи е възможно данните, които ще бъдат използвани, да представляват неразделна част от входящата информация за вземането на оперативни решения и поради това обект на повишено внимание от страна на оперативния персонал или обект на отделни процедури на външен одит (например, като част от споразумение за съвместно предприятие или надзор от страна на регулаторен орган).

Процедури във връзка с приблизителните оценки (Вж. параграфи 44 О–45 Р)

A103. В някои случаи може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да оцени как предприятието е разгледало алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило.

A104. При някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да предприеме осъществяване на една или повече от процедурите, посочени в параграф 45 Р.

Извадки (Вж. параграф 46)

A105. Формирането на извадки включва:

(а) Определяне размера на извадката, така че тя да е достатъчна за намаляване на риска на извадката до приемливо ниско ниво. Поради това, че приемливото ниво на риска на ангажимент за изразяване на сигурност е по-ниско при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в сравнение с ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност,

същото може да се отнася и за нивото на риска на извадката, което да е приемливо, когато става въпрос за тестове на детайлите. Следователно, когато в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност извадката се използва за тестове на детайлите, размерът на извадката може да е по-голям, отколкото когато се използва при сходни обстоятелства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

(б) Избор на обекти за извадката по такъв начин, че всяка единица на извадката да има шанс да бъде избрана, и изпълнение на подходящи за целта процедури върху всеки избран обект. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да приложи разработените процедури или подходящи алтернативни процедури спрямо избран обект, този обект се третира като отклонение от предписания контрол, когато става въпрос за тестове на контролите, или като неправилно отчитане, когато става въпрос за тестове на детайлите.

(в) Проучване на естеството и причината за установеното отклонение или неправилно отчитане и оценяване на евентуалния им ефект върху целта на процедурата и върху други области на ангажимента.

(г) Оценяване на:

(i) резултатите от извадката, включително, при тестове на детайлите, проектиране на установените в извадката неправилни отчитания към цялата популация; и

(ii) дали използването на извадка е осигурило подходяща база за заключенията относно тестваната популация.

Измама, законодателство и нормативна разпоредба (Вж. параграф 47)

A106. При изпълнение на процедури в отговор на идентифицирана по време на ангажимента измама или подозрение за измама, може да е целесъобразно например практикуващият професионален счетоводител:

- да обсъди въпроса с предприятието;
- да поиска предприятието да се консултира с подходящо квалифицирана трета страна, като юридически съветник на предприятието или регулаторен орган;
- да разгледа последствията от въпроса във връзка с други аспекти на ангажимента, включително оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител и надеждността на писмените изявления от предприятието;

- да осигури получаването на правна консултация относно последствията от предприемането на различни действия;
- да комуникира с трети страни (например, регулаторен орган);
- да откаже издаване на доклад за изразяване на сигурност;
- да се оттегли от ангажимента.

A107. Действията, посочени в параграф A106 биха могли да са целесъобразни при процедурите в отговор на идентифицирани по време на ангажимента случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на законодателството и нормативна разпоредба. Може да е целесъобразно също така този въпрос да бъде описан в параграф „Други въпроси” в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 77 от настоящия МСАИС, освен ако практикуващият професионален счетоводител:

(а) не достигне до заключение, че неспазването има съществен ефект върху отчета за ПГ и не е било отразено адекватно в този отчет; или

(б) е възпрепятстван от предприятието да получи достатъчни и уместни доказателства, за да оцени дали е възникнал или е вероятно да е възникнал случай на неспазване на изискванията, който може да е съществен по отношение на отчета за ПГ, при което положение се прилага параграф 66 от МСАИС 3000 (преработен).

Процедури във връзка с процеса на обобщаване в отчета за ПГ (Вж. параграфи 48 О–48 Р)

A108. Както бе отбелязано в параграф A71, с еволюиране на отчитането на емисиите може да се очаква, че това ще се случи и с нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационните системи, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите. При опростените информационни системи процесът на обобщаване може да е в голяма степен неформален. При по-усъвършенстваните системи процесът на обобщаване може да е по-систематичен и формално документиран. Естеството, а също и обхватът на процедурите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на корекциите и начинът, по който практикуващият професионален счетоводител съгласува или равнява отчета за ПГ със стоящите в основата му записи, зависи от характера и сложността на процеса на количествени изразявания и отчитане на предприятието и свързаните с него рискове от съществени неправилни отчитания.

Допълнителни процедури (Вж. параграфи 49 О–49 Р)

A109. Ангажиментът за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки и на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, различаваща се значително от тази, върху която се е основавало определянето на планираните процедури. С изпълнението на планираните процедури от страна на практикуващия професионален счетоводител, получените доказателства биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Възможно е подобни процедури да включват искане към предприятието да проучи въпроса или въпросите, идентифицирани от практикуващия професионален счетоводител и при необходимост да направи корекции в отчета за ПГ.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграфи 49 О, 49 О(б))

A110. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известен въпрос или въпроси, които да накарат практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания. Така например, при изпълнение на посещения на място, практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира потенциален източник на емисии, който да изглежда, че не е включен в отчета за ПГ. В подобни случаи практикуващият професионален счетоводител отправя допълнителни проучващи запитвания относно това дали потенциалният източник е бил включен в отчета за ПГ. Обхватът на изпълняваните допълнителни процедури, в съответствие с параграф 49 О, ще бъде въпрос на професионална преценка. Колкото по-голяма е вероятността от съществено неправилно отчитане, толкова по-убедителни трябва да са доказателствата, които практикуващият професионален счетоводител получава.

A111. Ако, в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които карат практикуващия професионален счетоводител са счита, че отчетът за ПГ може да съдържа съществени неправилни отчитания, параграф 49 О изисква от практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни допълнителни процедури. Ако и след като е извършил това обаче, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства за да заключи, че е малко вероятно въпросът или въпросите да доведат до това отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания, или да определи, че те водят до това отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания, налице е ограничение в обхвата.

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания (Вж. параграф 50)

A112. Практикуващият професионален счетоводител може да определи сума, под която неправилните отчитания ще са очевидно незначителни и няма да е необходимо да бъдат натрупвани, тъй като практикуващият професионален счетоводител очаква, че натрупването на тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху отчета за ПГ. „Очевидно незначителни" не е друг израз за „несъществени". Въпросите, които са очевидно незначителни ще бъдат като величини от изцяло различен (по-малък) порядък в сравнение с нивото на същественост, определено в съответствие с настоящия МСАИС, и ще представляват въпроси, които очевидно нямат последствия, независимо дали взети самостоятелно или като съвкупност, и независимо дали преценени посредством някакви критерии за размер, естество или обстоятелства. Когато е налице каквато и да е несигурност относно това дали един или повече обекти са очевидно незначителни, счита се, че въпросът не е очевидно незначителен.

Ползване работата на други практикуващ професионален счетоводител

Комуникация с друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 57(а))

A113. Уместните въпроси, които екипът по ангажимента може да комуникира с друг практикуващ професионален счетоводител във връзка с работата, която трябва да бъде извършена, начина, по който тази работа трябва да бъде използвана, както и формата и съдържанието на комуникацията на другия практикуващия професионален счетоводител с екипа по ангажимента, биха могли да включват

- Искане другият практикуващ професионален счетоводител, познавайки контекста, в който екипът по ангажимента ще използва работата му, да потвърди, че ще сътрудничи с екипа по ангажимента.
- Нивото на същественост на изпълнението по отношение на работата на другия практикуващ професионален счетоводител, което може да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението по отношение на отчета за ПГ (и ако е приложимо – нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания) и прага, над който неправилните отчитания не могат да бъдат считани за очевидно незначителни за отчета за ПГ.
- Идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ, които имат отношение към работата на другия практикуващ професионален счетоводител; и искане другият практикуващ професионален счетоводител да

комуникира своевременно всякакви други рискове, идентифицирани по време на ангажимента, които биха могли да са съществени за отчета за ПГ, както и процедурите на другия практикуващ професионален счетоводител в отговор на тези рискове.

Комуникация от друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 57(а))

A114. Уместните въпроси, които екипът по ангажимента може да изиска друг практикуващ професионален счетоводител да комуникира включват:

- Дали този друг практикуващ професионален счетоводител е изпълнил етичните изисквания, които имат отношение към груповия ангажимент, включително независимост и професионална компетентност.
- Дали този друг практикуващ професионален счетоводител е изпълнил изискванията на екипа по груповия ангажимент.
- Информация за случаи на неспазване на законодателството или нормативна разпоредба, които биха могли да породят съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ.
- Списък на идентифицираните от другия практикуващ професионален счетоводител по време на ангажимента некоригирани неправилни отчитания, които не са очевидно незначителни.
- Признаци за евентуална предубеденост при изготвянето на съответната информация.
- Описание на идентифицирани значителни недостатъци във вътрешния контрол, установени от другия практикуващ професионален счетоводител по време на ангажимента.
- Други съществени въпроси, които другият практикуващ професионален счетоводител е комуникирал или очаква да комуникира с предприятието, включително измама или подозрения за измама.
- Всякакви други въпроси, които биха могли да имат отношение към отчета за ПГ или към които другият практикуващ професионален счетоводител желае да привлече вниманието на екипа по ангажимента, включително изключенията, забелязани в писмените изявления, които другият практикуващ професионален счетоводител е поискал от предприятието.
- Цялостните констатации, заключението или мнението на другия практикуващ професионален счетоводител.

Доказателства (Вж. параграф 57(б))

A115. Уместните съображения при получаването на доказателства във връзка с работата на друг практикуващ професионален счетоводител биха могли да включват:

- Обсъждане с другия практикуващ професионален счетоводител на бизнес дейности, имащи отношение към работата на този друг практикуващ професионален счетоводител, които са съществени за отчета за ПГ.
- Обсъждане с другия практикуващ професионален счетоводител на податливостта на съответната информация към съществени неправилни отчитания.
- Преглед на документацията на другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания, отговорите на тези рискове и заключенията. Тази документация може да е във вид на меморандум, който отразява заключението на другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с идентифицираните рискове.

Писмени изявления (Вж. параграф 58)

A116. В допълнение към писмените изявления, изисквани от параграф 58, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да изиска други писмени изявления. Лицето (или лицата), от което практикуващият професионален счетоводител изисква писмени изявления обикновено е член на висшето ръководство или е сред лицата, натоварени с общото управление. Поради това обаче, че структурите на ръководството и общото управление варират при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влиянието например на различната културна или правна среда, както и характеристиките, свързани с размера и собствеността, не е възможно настоящият МСАИС да посочи конкретно за всеки ангажимент подходящото лице или лица, от които да се изискат писмени изявления. Така например, предприятието може да представлява съоръжение, което не е отделно самостоятелно юридическо лице. В подобни случаи идентифицирането на подходящия управленски персонал или лицата, натоварени с общото управление, от които да се поискат писмени изявления може да изисква упражняване на професионална преценка.

Последващи събития (Вж. параграф 61)

A117. Последващите събития биха могли да включват, например, публикуването на преразгледани емисионни фактори от орган или организация, като държавна агенция, промени в съответните закони

или нормативни разпоредби, усъвършенствано научно знание, значителни структурни промени в предприятието, наличието на по-точни методи за количествено изразяване или откриването на съществена грешка.

Сравнителна информация (Вж. параграфи 62–63, 76(в))

A118. Възможно е законодателството и нормативните разпоредби или условията на ангажимента да посочват конкретно изискванията относно представянето, отчитането и степента на сигурност на сравнителната информация в отчета за ПГ. Ключово различие между финансовия отчет и отчета за ПГ е, че сумите, представени в отчета за ПГ измерват емисиите за отделен период и не се базират на кумулативни суми в течение на времето. В резултат, представената сравнителна информация не оказва влияние върху информацията за текущата година, освен ако емисиите не са били регистрирани в грешен период и поради това сумите да са базирани на неправилен начален период за измерване.

A119. Когато отчетът за ПГ съдържа препратки към процентно намаление на емисиите или сходно сравнение на информация за един период с информация за друг, важно е практикуващият професионален счетоводител да обмисли дали е подходящо това сравнение. Възможно е тези сравнения да не са подходящи поради:

(а) Значителни промени в дейността в сравнение с предходния период;

(б) Значителни промени в коефициентите за превръщане; или

(в) Непоследователност на източниците или на методите за измерване.

A120. Когато в рамките на текущата информация за емисиите се представя сравнителна информация, но част от нея или цялата тази сравнителна информация не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, важно е статутът на тази информация да бъде ясно идентифициран както в отчета за ПГ, така и в доклада за изразяване на сигурност.

Преизчисления (Вж. параграф 62(а))

A121. Може да е необходимо количествата ПГ, отчетени в предходен период, да бъдат преизчислени в съответствие със законодателството или нормативна разпоредба или приложимите критерии, примерно поради разширени научни знания, значителни структурни промени в предприятието, наличието на по-точни методи за количествено изразяване или откриването на съществена грешка.

Изпълнение на процедури върху сравнителната информация (Вж: параграф 63(а))

А122. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, който включва изразяване на сигурност върху сравнителна информация, ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че може да има съществени неправилни отчитания в представената сравнителна информация, процедурите, които ще бъдат изпълнени трябва да бъдат в съответствие с изискванията на параграф 49 О. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност процедурите, които ще бъдат изпълнени трябва да бъдат достатъчни за формиране на мнение относно сравнителната информация.

А123. В случай че ангажиментът не включва изразяване на сигурност върху сравнителната информация, изискването за изпълнение на процедури при обстоятелствата, адресирани от параграф 63(а) е с цел удовлетворяване на етичното задължение на практикуващия професионален счетоводител да не бъде асоциран съзнателно с информация, която е погрешна в съществена степен или подвеждаща.

Друга информация (Вж. параграф 64)

А124. Отчетът за ПГ може да е публикуван с друга информация, която не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, например, отчетът за ПГ може да е включен като част от годишния доклад или доклад за устойчиво развитие на предприятието, или да бъде включен заедно с друга информация, отнасяща се конкретно до измененията в климата, като:

- Стратегически анализ, включително изявление за последиците от измененията в климата върху стратегическите цели на предприятието.
- Обяснение и количествена оценка на съществуващите и очаквани съществени рискове и възможности, свързани с измененията в климата.
- Оповестяване относно действията на предприятието, включително неговите дългосрочни и краткосрочни планове за адресиране на рисковете, възможностите и последствията свързани с измененията в климата.
- Оповестяване относно прогнозите за бъдещето, включително тенденции и фактори, отнасящи се до измененията в климата, които вероятно ще окажат влияние върху стратегията на предприятието или сроковете, в рамките на които се планира изпълнение на тази стратегия.

- Описание на процесите на общо управление и ресурсите на предприятието, които са насочени към идентифициране, управление и надзор на въпросите, свързани с измененията в климата.

A125. В някои случаи предприятието може да публикува информация за емисиите, която е изчислена на различна база в сравнение с тази, използвана за изготвяне на отчета за ПГ, например, тази друга информация може да е изготвена на „съпоставима основа”, при която емисиите са преизчислени, за да се пропусне ефекта от еднократни събития, като пускане в действие на нов завод или затваряне на съоръжение. Практикуващият професионален счетоводител може да поиска подобна информация да бъде отстранена, в случай че използваните за изготвянето й методи не биха били допустими съгласно критериите, използвани за изготвянето на отчета за ПГ. Практикуващият професионален счетоводител може да поиска също отстраняването на текстова информация, която не е в съответствие с количествените данни, съдържащи се в отчета за ПГ или която не може да бъде доказана (например, спекулативни прогнози или твърдения за бъдещи действия).

A126. Допълнителните действия, които биха могли да са подходящи, когато друга информация би могла да компрометира достоверността на отчета за ПГ и доклада за изразяване на сигурност, включват, например:

- Искане предприятието да се консултира с квалифицирана трета страна, например правния съветник (юрисконсулт) на предприятието.
- Получаване на правен съвет относно последствията от предприемането на различен курс на действие.
- Комуникиране с трети страни, например, регулаторен орган.
- Отказ от издаване на доклада за изразяване на сигурност.
- Оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.
- Описване на въпроса в доклада за изразяване на сигурност.

Документация

Документиране на изпълнените процедури и получените доказателства (Вж. параграфи 15, 65–66)

A127. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да изготви своевременно документация за ангажимента, която да осигури документиране на базата за доклада за изразяване на

сигурност.[23] По-долу са изложени примери за въпроси, които биха могли да са подходящи да бъдат включени в документацията по ангажимента:

- Измама: Рисковете от съществени неправилни отчитания и естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по отношение на измамата; както и комуникациите относно измамата с предприятието, регулаторните органи и други лица.
- Законодателство или нормативна разпоредба: Идентифицирано или подозирано неспазване на законодателството или нормативна разпоредба и резултатите от обсъждането с предприятието и с други страни извън предприятието.
- Планиране: Цялостната стратегия на ангажимента, плана на ангажимента и всякакви значителни промени, направени по време на ангажимента, както и причините за тези промени.
- Ниво на същественост: Следните суми и факторите, взети под внимание при тяхното определяне: нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ; ако е приложимо, нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания; нивото на същественост на изпълнението; както и преразглеждане на нивото на същественост в хода на ангажимента.
- Рискове от съществени неправилни отчитания: Обсъждането, изисквано от параграф 29, както и съществените решения, до които се е стигнало, ключовите елементи на разбирането, получено по отношение на всеки от аспектите на предприятието и средата, в която то функционира, посочени в параграф 23, както и рисковете от съществени неправилни отчитания, по отношение на които, според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, се изискват допълнителни процедури.
- Допълнителни процедури: Естеството, времето на изпълнение и обхватът на изпълнените допълнителни процедури, връзката на тези допълнителни процедури с рисковете от съществени неправилни отчитания и резултатите от процедурите.
- Оценка на неправилните отчитания: Сумата, под която неправилните отчитания ще бъдат считани за очевидно незначителни, неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента и дали са били коригирани, както и заключението

[23] МСАИС 3000 (преработен), параграф 42

на практикуващия професионален счетоводител относно това дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, взети самостоятелно или като съвкупност, и базата за това заключение.

Въпроси, възникващи след датата на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 68)

A128. Примерите за изключителни обстоятелства включват факти, които стават известни на практикуващия професионален счетоводител след датата на доклада за изразяване на сигурност, но които са съществували към тази дата и които, ако бяха известни към тази дата, биха могли да доведат да изменение на отчета за ПГ или да накарат практикуващия професионален счетоводител да модифицира заключението в доклада за изразяване на сигурност, например, откриването на значителна некоригирана грешка. Настъпилите в резултат на това промени в документацията на ангажимента се подлагат на преглед в съответствие с политиката и процедурите на фирмата във връзка с отговорностите при извършването на преглед, както се изисква от МСКК 1, като съдружникът, отговорен за ангажимента поема крайната отговорност за промените.[24]

Комплектоване на окончателното досие по ангажимента (Вж. параграф 69)

A129. МСКК 1 (или национални изисквания, които са като минимум толкова взискателни) изисква фирмите да установят политика и процедури за своевременното приключване на събирането на файловете по ангажимента.[25] Уместният срок, в рамките на който да бъде приключено комплектоването на окончателното досие по ангажимента обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада за изразяване на сигурност.[26]

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента (Вж. параграф 71)

A130. Други въпроси, които биха могли да бъдат разгледани при преглед за контрол върху качеството на ангажимента включват:

- Направената от екипа по ангажимента оценка на независимостта на фирмата във връзка с ангажимента.

---

[24] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, параграфи 32–33

[25] МСКК 1, параграф 45

[26] МСКК 1, параграф A54

- Дали са проведени подходящи консултации по въпроси, касаещи различия в мнението или други трудни или спорни въпроси, както и заключенията, направени на базата на тези консултации.
- Дали избраната за преглед документация по ангажимента отразява работата, извършена във връзка със съществените преценки и подкрепя заключенията, до които е достигнато.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Описание на приложимите критерии (Вж. параграфи 74(г), 76(ж)(iv))

A131. Изготвянето на отчета за ПГ от предприятието изисква включване на подходящо описание на приложимите критерии в пояснителните приложения към отчета за ПГ. Това описание уведомява предвидените потребители за общата рамка, върху която се основава отчетът за ПГ и е от особено важно значение, когато съществуват значителни различия между разнообразните критерии във връзка с начина, по който се третират конкретни въпроси в отчет за ПГ, например: кое приспадане на емисии, ако има такова, се включва; как това приспадане е било количествено изразено и какво представлява; както и базата за избор кои емисии от Обхват 3 да бъдат включени и как са били изразени количествено.

A132. Посочване, че отчетът за ПГ е изготвен в съответствие с определени критерии е подходящо само ако отчетът за ПГ изпълнява всички изисквания на тези критерии, които са в сила по време на периода, обхванат от отчета за ПГ.

A133. Описание на приложимите критерии, което съдържа неточен език, приписващ определени характеристики или ограничения (например, „отчетът за ПГ е в значително съответствие с изискванията на XYZ”) не представлява адекватно описание, тъй като може да подведе потребителите на отчета за ПГ.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

Примерни доклади за изразяване на сигурност (Вж. параграф 76)

A134. Приложение 2 съдържа илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ, включващи елементите, изложени в параграф 76.

Информация, която не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 76(в))

A135. С оглед избягване на недоразумения и неоправдано разчитане на информация, която не е била обект на изразяване на сигурност, когато отчетът за ПГ съдържа информация, като например сравнителни

показатели, която не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, тази информация обикновено се идентифицира като такава в отчета за ПГ и в доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител.

Приспадане на емисии (Вж. параграф 76(е))

A136. Формулировката на изявлението, което ще бъде включено в доклада за изразяване на сигурност, в случаите, когато отчетът за ПГ съдържа приспадане на емисии, може, в зависимост от конкретните обстоятелства, да се различава значително.

A137. Наличието на уместна и надеждна информация във връзка с компенсации (офсети) и друго приспадане на емисии варира в широки граници съответно варират в широки граници и доказателствата, които са налице за практикуващите професионални счетоводители в подкрепа на заявеното от предприятията приспадане на емисии.

A138. Поради разнообразното естество на приспадането на емисии и често ограничения брой и характер на процедурите, които биха могли да бъдат приложени от практикуващия професионален счетоводител спрямо приспадането на емисии, настоящият МСАИС изисква идентифициране в доклада за изразяване на сигурност на това приспадане на емисии, ако има такова, което е обхванато от заключението на практикуващия професионален счетоводител и изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на него.

A139. Изявлението относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на приспадането на емисии може да бъде формулирано по следния начин, в случаите когато приспадането на емисии се състои от компенсации (офсети): „Отчетът за ПГ включва приспадане от емисиите на АВС за годината в размер на ууу тона CO_{2-e}, свързано с компенсации (офсети). Ние изпълнихме процедури относно това дали тези компенсации (офсети) са били придобити през годината и дали тяхното описание в отчета за ПГ представлява разумно обобщение на съответните договори и свързаната с тях документация. Ние обаче не сме изпълнявали никакви процедури относно външните доставчици на тези компенсации (офсети) и не изразяваме заключение относно това дали компенсациите (офсетите) са довели или ще доведат до намаление в размер на ууу тона CO_{2-e}.”

Използване на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 76(ж)(iii))

A140. Освен да идентифицира адресата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да включи формулировка в основната част на доклада за изразяване на сигурност, която да посочва конкретно целта или

предвидените потребители, за които е изготвен докладът. Така например, когато отчетът за ПГ ще бъде подаден за включване в публичен регистър, може да е целесъобразно пояснителните приложения към отчета за ПГ и докладът за изразяване на сигурност да включат изявление, че докладът е предназначен за потребители, които разполагат с разумни познания за дейностите, свързани с ПГ, които са се запознали с информацията в отчета за ПГ, влагайки разумно старание, и разбират, че отчетът за ПГ е изготвен и върху него е изразена сигурност в съответствие с подходящи нива на същественост.

A141. В допълнение, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да включи формулировка, която специално да ограничава разпространението на доклада за изразяване на сигурност извън кръга на предвидените потребители, използването му от други лица или използването му за други цели.

Обобщение на процедурите на практикуващия професионален счетоводител
(Вж. параграф 76(з)(ii))

A142. Докладът за изразяване на сигурност при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност обикновено следва стандартна формулировка и само накратко описва изпълнените процедури. Това е така, защото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, описването в каквато и да е степен на подробности на изпълнените конкретни процедури не би помогнало на потребителите да разберат, че във всички случаи, в които се издава немодифициран доклад, са били получени достатъчни и уместни доказателства, които да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнение.

A143. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност правилното възприятие на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важно за предвидените потребители, за да разберат заключението, изразено в доклад по ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Следователно описанието на процедурите на практикуващия професионален счетоводител при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обикновено е по-подробно, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Може също така да е целесъобразно да се включи описание на процедурите, които не са били изпълнени и които обичайно биха били изпълнени при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Пълна идентификация на всички такива процедури обаче може да не е възможна, тъй като разбирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, които се изискват от практикуващия професионален счетоводител са по-

малки, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Факторите, които следва да бъдат отчетени при вземането на това решение и нивото на детайлност, което да бъде осигурено, включват:

- Обстоятелства, специфични за предприятието (например, различаващото се естество на дейността на предприятието в сравнение с дейностите, типични за този сектор).
- Специфични обстоятелства, свързани с ангажимента, които оказват влияние върху естеството и обхвата на изпълнените процедури.
- Очакванията на предвидените потребители за нивото на детайлност, което да бъде осигурено в доклада, на базата на пазарна практика или приложим закон или нормативна разпоредба.

A144. При описание на процедурите, изпълнени при доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност, важно е те да бъдат изложени писмено по един обективен начин, без да бъдат обобщавани до степен, че да станат двусмислени, както и да не бъдат изложени по начин, който ги надценява, или разкрасява, или който намеква, че е била получена разумна степен на сигурност. Важно е също описанието на процедурите да не оставя впечатление, че е осъществен ангажимент за договорени процедури, и в повечето случаи няма да детайлизира цялостния работен план.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 76(к))

A145. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или лично от името на практикуващия професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от конкретната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител, в някои юрисдикции, от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да декларира в доклада за изразяване на сигурност професионалната длъжност на практикуващия професионален счетоводител или факта, че съответно практикуващият професионален счетоводител или фирмата са признати от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси (Вж. параграф 77)

A146. Широкото използване на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси намалява ефикасността на комуникация на практикуващия професионален счетоводител по тези въпроси.

A147. Параграфът за обръщане на внимание може да е целесъобразен, когато например, са били използвани различни критерии или критериите са били преразгледани, актуализирани или интерпретирани по различен начин в сравнение с предходни периоди и това е имало фундаментални последствия за отчетените емисии, или системен срив по отношение на част от периода, който се отчита означава, че е била използвана екстраполация за приблизително оценяване на емисиите за това време и това е било заявено в отчета за ПГ.

A148. Параграфът по други въпроси може да е целесъобразен, когато, например, обхватът на ангажимента е променен значително в сравнение с предходния период и това не е било посочено в отчета за ПГ.

A149. Съдържанието на параграфа за обръщане на внимание включва ясно позоваване на въпроса, върху който се акцентира, както и посочване на мястото в отчета за ПГ, където биха могли да бъдат намерени съответните оповестявания, които изцяло описват този въпрос. Параграфът посочва също така, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на въпроса, върху който се обръща внимание. (Вж. също параграф A125)

A150. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно показва, че не се изисква тези други въпроси да бъдат представяни и оповестявани в отчета за ПГ. Параграф 77 ограничава използването на параграф „Други въпроси” до въпроси, които имат отношение към разбирането на потребителите за ангажимента, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или доклада за изразяване на сигурност, които практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо да комуникира в доклада за изразяване на сигурност. (Вж. също параграф A124)

A151. Включването на препоръки на практикуващия професионален счетоводител относно въпроси, като например, подобрения в информационната система на предприятието, в доклада за изразяване на сигурност може да наведе на мисълта, че тези въпроси не са били подходящо разгледани при изготвянето на отчета за ПГ. Подобни препоръки биха могли да бъдат комуникирани, примерно, в писмо до ръководството или при обсъждане с лицата, натоварени с общото управление. Съображенията, имащи отношение към решението дали в доклада за изразяване на сигурност да бъдат включени препоръки, включват въпроса дали тяхното естество има отношение към информационните нужди на предвидените потребители, както и дали те са формулирани по подходящ начин, така че да се гарантира, че няма да бъдат погрешно разбрани като квалифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно отчета за ПГ.

A152. Параграфът „Други въпроси” не включва информация, която законодателството, нормативна разпоредба или други професионални стандарти, например, етичните стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията, забраняват на практикуващия професионален счетоводител да предоставя. Параграфът „Други въпроси” не включва също така и информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

Приложение 1

(Вж. параграфи А8–А14)

Емисии, отстраняване и приспадане на емисии

A = Преки емисии или емисии от Обхват 1 (вж. параграф А8).

B = Отстраняване (емисии, които са генерирани в границите на предприятието, но са уловени и съхранени в тези граници, вместо да бъдат изпуснати в атмосферата. Обикновено те се отчитат на брутна база, т.е. като емисии в Обхват 1 и отстраняване) (вж. параграф А14).

C = Отстраняване (ПГ, които предприятието е отстранило от атмосферата) (вж. параграф А14).

D = Действия, които предприятието предприема с цел намаляване на емисиите си. Възможно е тези действия да намаляват емисиите от Обхват 1 (например, като се използват по-ефикасни от гледна точка на горивата моторни превозни средства), емисиите от Обхват 2 (например, като се инсталират слънчеви панели с цел намаляване количеството на закупената електроенергия), или емисиите от Обхват 3 (например, като се ограничават служебните пътувания или като се продават продукти, които при употребата си изискват по-малко енергия). Предприятието може да разгледа тези си действия в пояснителните приложения към отчета за ПГ, но те засягат количественото изразяване на емисиите на лицето на отчета за ПГ само до степента, в която отчетените емисии са по-ниски, отколкото биха били иначе или представляват приспадане на емисии в съответствие с приложимите критерии (вж. параграф А11).

E = Емисии от Обхват 2 (вж. параграф А9).

F = Емисии от Обхват 3 (вж. параграф А10).

G = Приспадане на емисии, включително закупени компенсации (офсети) (вж. параграфи А11–А13).

Приложение 2

(Вж. параграф А134)

Примерни доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакви емисии от Обхват 3.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакво приспадане на емисии.
- Отчетът за ПГ не включва никаква сравнителна информация.

Примерният доклад по-долу е само с цел предоставяне на насоки и не е замислен да бъде изчерпателен или приложим във всички ситуации.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТА НА АВС ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ (ПГ)

[Подходящ адресат]

Доклад относно отчета за ПГ (*заглавието не е необходимо, ако това е единственият раздел*)

Ние изпълнихме ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно приложения отчет на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., състоящ се от опис на емисиите и Пояснителни приложения на страници xx–yy. [Настоящият ангажимент бе изпълнен от мултидисциплинарен екип, включващ практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност, инженери и учени в областта на опазването на околната среда.] [1]

Отговорността на АВС за отчета за ПГ

[1] Това изречение следва да бъде заличено, ако не е приложимо по отношение на ангажимента (например, ако ангажиментът е бил за докладване само относно емисиите от Обхват 2 и не са били използвани други експерти).

АВС носи отговорност за изготвянето на отчета за ПГ в съответствие с [*приложимите критерии*[2]], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ. Тази отговорност включва разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, подходящ за изготвянето на отчет за ПГ, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

[Както е обсъдено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ,][3] количественото изразяване на ПГ е свързано с вътрешноприсъща несигурност, дължаща се на непълните научни познания, използвани за определяне на емисионните фактори и стойностите, необходими за комбиниране на емисиите от различни газове.

Нашата независимост и контрол върху качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международния стандарт за контрол върху качеството 1,[4] и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирани политики и процедури във връзка със спазване на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Нашата отговорност

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно отчета за ПГ на базата на получените от нас доказателства. Ние изпълнихме нашия ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* (“МСАИС 3410”), издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним ангажимента, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания.

---

[2] [*Приложимите критерии*] могат да бъдат безплатно свалени от www.######.org.

[3] Когато Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ не съдържа разглеждане на вътрешноприсъщата несигурност, този израз следва да бъде заличен.

[4] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с МСАИС 3410 включва изпълнението на процедури за получаването на доказателства относно количественото изразяване на емисиите и свързаната с това информация в отчета за ПГ. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, включително оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, в отчета за ПГ. При изготвянето на тези оценки на риска ние взехме под внимание вътрешния контрол, имащ отношение към изготвянето от страна на АВС на отчета за ПГ. Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва също:

- Оценяване дали използваните от АВС [*приложими критерии*], приложени по начина, обяснен в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ, са подходящи при конкретните обстоятелства като база за изготвяне на отчета за ПГ;
- Оценяване дали са подходящи използваните методи за количествено изразяване и политика на отчитане и дали приблизителните оценки, изготвени от АВС са разумни; и
- Оценяване на цялостното представяне на отчета за ПГ.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за осигуряване на база за нашето мнение.

Мнение

По наше мнение, отчетът за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Доклад относно други законови и регулаторни изисквания *(приложим само по отношение на някои ангажименти)*

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада за изразяване на сигурност ще варират в зависимост от естеството на други отговорности за докладване на практикуващия професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

<u>Пример 2:</u>

Обстоятелствата включват следното:

- Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакви емисии от Обхват 3.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакво приспадане на емисии.
- Отчетът за ПГ не включва никаква сравнителна информация.

Примерният доклад по-долу е само с цел предоставяне на насоки и не е замислен да бъде изчерпателен или приложим във всички ситуации.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА ОГРАНИЧЕНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТА НА АВС ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ (ПГ)

[Подходящ адресат]

Доклад относно отчета за ПГ (*заглавието не е необходимо, ако това е единственият раздел*)

Ние изпълнихме ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно приложения отчет на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., състоящ се от опис на емисиите [и Пояснителните приложения на страници xx–yy]. [Настоящият ангажимент бе изпълнен от мултидисциплинарен екип, включващ практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност, инженери и учени в областта на опазването на околната среда.][5]

Отговорността на АВС за отчета за ПГ

АВС носи отговорност за изготвянето на отчета за ПГ в съответствие с [*приложимите критерии*[6]], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ. Тази отговорност включва разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, подходящ за изготвянето на отчет за ПГ, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

---

[5] Това изречение следва да бъде заличено, ако не е приложимо по отношение на ангажимента (например, ако ангажиментът е бил за докладване само относно емисиите от Обхват 2 и не са били използвани други експерти).

[6] [*Приложимите критерии*] могат да бъдат безплатно свалени от www.######.org.

[Както е обсъдено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ,][7] количественото изразяване на ПГ е свързано с вътрешноприсъща несигурност, дължаща се на непълните научни познания, използвани за определяне на емисионните фактори и стойностите, необходими за комбиниране на емисиите от различни газове.

Нашата независимост и контрол върху качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за контрол върху качеството 1,[8] и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирана политика и процедури във връзка със спазване на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Нашата отговорност

Нашата отговорност се състои в изразяването на заключение в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчета за ПГ, на базата на изпълнените от нас процедури и получените доказателства. Ние изпълнихме нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* (“МСАИС 3410”), издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним ангажимента, за да получим ограничена степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания.

Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, изпълняван в съответствие с МСАИС 3410 включва оценка дали използваните от АВС [*приложими критерии*] са подходящи при конкретните обстоятелства като база за изготвяне на отчета за ПГ, оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ, независимо дали дължащи се на измама или грешка,

---

[7] Когато Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ не съдържа разглеждане на вътрешноприсъщата несигурност, този израз следва да бъде заличен.

[8] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

изпълнение на необходимите при конкретните обстоятелства процедури в отговор на оценените рискове и оценка на цялостното представяне на отчета за ПГ. Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност е със значително по-тесен обхват в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, както по отношение на процедурите за оценка на риска, включително разбиране за вътрешния контрол, така и на процедурите, изпълнявани в отговор на адресираните рискове.

Процедурите, които изпълнихме се основаваха на нашата професионална преценка и включваха проучващи запитвания, наблюдение на изпълнявани процеси, фактическа проверка на документи, аналитични процедури, оценка дали са подходящи методите за количествено изразяване и политиката на отчитане и съгласуване или равнение със стоящите в основата записи.

[[Практикуващият професионален счетоводител може да вмъкне обобщение на естеството и обхвата на изпълнените процедури, които според преценката на практикуващия професионален счетоводител предоставят допълнителна информация, която може да е полезна за разбирането на потребителите относно базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител.[9] Следващият раздел е предоставен като насоки и примерните процедури не представляват изчерпателен списък нито на видовете, нито на обхвата на процедурите, които може да са важни за разбиране от страна на потребителите на извършената работа.][10]

Като се имат предвид обстоятелствата, свързани с ангажимента, при изпълнение на посочените по-горе процедури ние:

- получихме посредством проучващи запитвания разбиране за контролната среда и информационните системи на АВС, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, но не сме оценявали разработването на конкретни контролни дейности, не сме получавали доказателства за тяхното внедряване, нито сме тествали тяхната оперативна ефективност.
- направихме оценка дали методите на АВС за разработване на приблизителни оценки са подходящи и са били прилагани последователно. Нашите процедури обаче, не включваха

---

[9] *Процедурите трябва да бъдат обобщени, но не до такава степен, че да станат двусмислени, както и да не бъдат изложени по начин, който ги надценява или разкрасява или който намеква, че е била получена разумна степен на сигурност. Важно е описанието на процедурите да не създава впечатление, че е бил изпълнени ангажимент за договорени процедури, и в повечето случаи няма да детайлизира цялостния работен план.*

[10] В окончателния доклад този обяснителен параграф ще бъде заличен.

тестване на данните, върху които са базирани приблизителните оценки, нито отделното разработване на наши собствени приблизителни оценки, спрямо които да оценим приблизителните оценки на АВС.

- осъществихме посещения на място [в три обекта] за да оценим пълнотата на източниците на емисии, методите за събиране на информация, изходните данни и уместните предположения, приложими спрямо тези обекти. Подбраните за тестване обекти бяха избрани, вземайки под внимание техните емисии в съотношение към общите емисии, източниците на емисии и обектите, избрани в предходни периоди. Нашите процедури [включваха/не включваха] тестване на информационните системи с оглед събиране и обобщаване на данни за съоръженията или контролите в тези обекти.][11]

[11] Този раздел следва да бъде заличен, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че разширената информация относно изпълнените процедури не е необходима при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по естеството си и времето на изпълнение са с по-малък обхват в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Като следствие от това, нивото на сигурност, получено в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниско от степента на сигурност, която би била получена, ако ние бяхме изпълнили ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Съответно, ние не изразяваме мнение за разумна степен на сигурност относно това дали отчетът на АВС за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Заключение за ограничена степен на сигурност

На базата на процедурите, които изпълнихме и доказателствата, които получихме, нищо не ни е станало известно, което да ни накара да считаме, че отчетът на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20Х1 г., не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Доклад относно други законови и регулаторни изисквания *(приложим само по отношение на някои ангажименти)*

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада за изразяване на сигурност ще варират в зависимост от естеството на други отговорности за докладване на практикуващия професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3420

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ЗА ДОКЛАДВАНЕ ОТНОСНО КОМПИЛИРАНЕТО НА ПРОФОРМА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧЕНА В ПРОСПЕКТ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 31 март 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСАИС	1–8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10
Определения	11
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	12
Приемане на ангажимента	13
Планиране и изпълнение на ангажимента	14–27
Писмени изявления	28
Формиране на мнение	29–30
Форма на мнението	31–34
Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност	35
Приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МСАИС	A1
Цел на проформа финансова информация, включена в проспект	A2–A3
Компилиране на проформа финансова информация	A4–A5
Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност	A6
Определения	A7–A9
Приемане на ангажимента	A10–A12
Планиране и изпълнение на ангажимента	A13–A44
Писмени изявления	A45
Формиране на мнение	A46–A50

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност A51–A57

Приложение: Примерен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСАИС

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за удостоверяване на съответствие с изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител,[1] да докладва относно компилирането от страна на отговорното лице[2] на проформа финансова информация, включена в проспект. Настоящият МСАИС е приложим, когато:

   - това докладване се изисква от законодателството относно ценните книжа или нормативните разпоредби на фондовата борса („приложимото законодателство или нормативни разпоредби“) в юрисдикцията, в която ще бъде издаден проспектът; или
   - това докладване представлява общоприета практика в тази юрисдикция. (Вж. параграф А1)

Естество на отговорността на практикуващия професионален счетоводител

2. При ангажимент, изпълняван съгласно настоящия МСАИС, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност да компилира проформа финансова информация за предприятието; тази отговорност се носи от отговорното лице. Единствената отговорност на практикуващия професионален счетоводител е да докладва дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

3. Настоящият МСАИС не разглежда ангажименти, различни от ангажиментите за изразяване на сигурност, при които практикуващият професионален счетоводител е ангажиран от предприятието да компилира неговите исторически финансови отчети.

Цел на проформа финансовата информация, включена в проспект

4. Целта на проформа финансовата информация, включена в проспект, е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е възникнало или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Това се постига като се прилагат

---

[1] МСАИС 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*, параграф 12 (т).

[2] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (ц)

проформа корекции към некоригираната финансова информация. Проформа финансовата информация не представя действителното финансово състояние, финансови резултати от дейността или парични потоци на предприятието. (Вж. параграфи А2–А3)

Компилиране на проформа финансова информация

5. Компилирането на проформа финансова информация включва събиране, класифициране, обобщаване и представяне на финансова информация от страна на отговорното лице, която информация илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към избраната дата. Стъпките в този процес включват:

- Идентифициране на източника на некоригираната финансова информация, която ще бъде използвана при компилирането на проформа финансова информация, и извличане на некоригирана финансова информация от този източник; (вж. параграф А4–А5)
- Извършване на проформа корекции в некоригираната финансова информация за целите, за които се представя проформа финансовата информация; и
- Представяне на получената в резултат проформа финансова информация със съпътстващите я оповестявания.

Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност

6. Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация включва изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС, с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация предоставят разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката и получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали: (вж. параграф А6)

- съответните проформа корекции дават подходящ ефект съгласно тези критерии; и
- получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация (вж. параграф 11(в)) отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация.

Ангажиментът включва също оценяване на цялостното представяне на

проформа финансовата информация. Ангажиментът обаче не предполага практикуващият професионален счетоводител да актуализира или издава повторно доклади или мнения върху историческата финансова информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация, нито да извършва одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация.

Взаимовръзка с МСАИС 3000 (преработен)други професионални стандарти и разяснения и други изисквания

7. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС, когато изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект. Настоящият МСАИС допълва, но не заменя МСАИС 3000 (преработен) и се спира по-подробно на начина, по които МСАИС 3000 (преработен) следва да бъде прилаган при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект.

8. Съблюдаването на МСАИС 3000 (преработен) изисква, наред с други спазването на изискванията на Части А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни.[3] Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента да е член на фирма, която прилага МСКК 1[4] или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1.

Дата на влизане в сила

9. Настоящият МСАИС е в сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 31 март 2013 г.

---

[3] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(а), 20 и 34

[4] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Цели

10. Целите на практикуващия професионален счетоводител са:

    (а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии; и

    (б) да докладва в съответствие с констатациите си.

Определения

11. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Приложими критерии – Критериите, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация. Критериите могат да са установени от упълномощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Когато не съществуват установени критерии, те биват разработени от отговорното лице. (вж. параграфи А7–А9)

    (б) Проформа корекции – По отношение на некоригираната финансова информация те включват:

        (i) корекции на некоригираната финансова информация, илюстриращи ефекта от значимо събитие или сделка („събитие” или „сделка”), така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането; и

        (ii) корекции на некоригираната финансова информация, които са необходими, за да може проформа финансовата информация да бъде компилирана на база, съответстваща на приложимата обща рамка за финансово отчитане на отчитащото се предприятие („предприятието”) и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка. (Вж. параграф А15–А16)

    Проформа корекциите включват съответната финансова информация, на бизнес, който е бил или ще бъде придобит („придобиваното предприятие”) или бизнес, от който инвеститорът се е освободил или ще се освободи („предприятието, предмет на продажба”), до степента, в която подобна информация се използва при компилирането на проформа финансова информация („финансовата информация на

придобиваното предприятие или на предприятието, предмет на продажба”).

(в) Проформа финансова информация – Финансова информация, показана заедно с корекции, които да илюстрират ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. В настоящия МСАИС се предполага, че проформа финансовата информация е представена в табличен формат по колони, състоящи се от (а) некоригираната финансова информация; (б) проформа корекциите; и (в) получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация. (Вж. параграф А2)

(г) Проспект – документ, издаван по силата на законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до ценните книжа на предприятието, въз основа на който се предполага, че трета страна ще вземе инвестиционно решение.

(д) Публикувана финансова информация – Финансова информация на предприятието, или на придобиваното предприятие, или на предприятието, предмет на продажба, която се прави обществено достояние.

(е) Некоригирана финансова информация – Финансовата информация на предприятието, спрямо която отговорното лице прилага проформа корекциите. (Вж. параграфи А4–А5)

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

12. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, ако не е спазил изискванията, както на настоящия МСАИС, така и на МСАИС 3000 (преработен).

Приемане на ангажимента

13. Преди да се съгласи да приеме ангажимент за докладване относно това дали проформа финансовата информация, включена в проспект е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да установи, че лицата, които ще изпълняват ангажимента притежават съвместно подходящата компетентност и способности; (вж. параграф А10)

(б) на базата на предварителна осведоменост за обстоятелствата, свързани с ангажимента и на обсъждане с отговорното лице, да установи, че критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени са подходящи и че е малко вероятно проформа финансовата информация да бъде подвеждаща за целта, за която е предназначена;

(в) да оцени формулировката на мнението, предписано от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, ако има такова, за да установи, дали практикуващият професионален счетоводител вероятно ще бъде в състояние да изрази така предписаното мнение на базата на изпълнение на процедурите, посочени в настоящия МСАИС; (вж. параграфи А54–А56)

(г) когато източниците, от които е била извлечена некоригираната финансова информация и евентуалната финансова информация на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, са били обект на одит или преглед и е било изразено модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на прегледа, или докладът съдържа параграф за обръщане на внимание, да прецени дали приложимото законодателство и нормативни разпоредби разрешават ползване или препратка в доклада на практикуващия професионален счетоводител към модифицираното одиторско мнение или заключение на базата на прегледа или към доклада, съдържащ параграф за обръщане на внимание по отношение на тези източници;

(д) в случай че историческата финансова информация на предприятието никога не е била обект на одит или преглед, да прецени дали практикуващият професионален счетоводител може да придобие достатъчно разбиране за предприятието и неговите счетоводни практики и практики на финансово отчитане, за да изпълни ангажимента; (вж. параграф А31)

(е) в случай че събитието или сделката включва придобиване и историческата финансова информация на придобиваното предприятие никога не е била обект на одит или преглед, да прецени дали практикуващият професионален счетоводител може да придобие достатъчно разбиране за придобиваното предприятие и неговите счетоводни практики и практики на финансово отчитане, за да изпълни ангажимента; и

(ж) да получи потвърждение от отговорното лице за това, че то признава и разбира отговорността си за: (вж. параграфи А11–А12)

(i) адекватното оповестяване и описание на приложимите критерии до предвидените потребители, в случай че тези критерии не са публично достъпни;

(ii) компилирането на проформа финансовата информация на база на приложимите критерии; и

(iii) предоставянето на практикуващия професионален счетоводител на:

- достъп до цялата информация (включително, когато това е необходимо за целите на ангажимента, информацията на придобивания(ите) в бизнес комбинация), като регистри, документация и други материали, имащи отношение към оценяването на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии;
- допълнителната информация, която практикуващият професионален счетоводител може да изиска от отговорното лице за целите на ангажимента;
- достъп до лицата в предприятието и до консултантите на предприятието, от които практикуващият професионален счетоводител реши че е необходимо да получи доказателства, свързани с оценяването на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии; и
- когато това е необходимо за целите на ангажимента, достъп до подходящите лица в придобиваното(ите) предприятие(я) при бизнес комбинация.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне уместността на приложимите критерии

14. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали приложимите критерии са подходящи, както това се изисква съгласно МСАИС 3000 (преработен),[5] и по-специално следва да установи, че те като минимум включват следните условия:

(а) некоригираната финансова информация да е извлечена от подходящ източник; (вж. параграфи А4–А5, А27)

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 42 (б) (ii) и А 45

(б) проформа корекциите:

(i) да са пряко отнасящи се до събитието или сделката; (вж. параграф A13)

(ii) да могат да бъдат подкрепени с факти; и (вж. параграф A14)

(iii) да съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка; и (вж. параграфи A15–A16)

(в) да бъде направено подходящо представяне и да бъдат осигурени оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат предоставената информация. (Вж. параграфи A2–A3, A42)

15. Освен това, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали приложимите критерии:

(а) съответстват и не влизат в противоречие с приложимото законодателство и нормативни разпоредби; и

(б) е малко вероятно да доведат до проформа финансова информация, която е подвеждаща.

Ниво на същественост

16. При планиране и изпълнение на ангажимента практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание нивото на същественост с оглед оценяване на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. (Вж. параграфи A17–A18)

Придобиване на разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента

17. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за: (вж. параграф A19)

(а) събитието или сделката, по отношение на които се компилира проформа финансовата информация;

(б) начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация; (вж. параграфи A20–A21)

(в) естеството на предприятието и евентуално на придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, включително: (вж. параграфи A22–A23)

(i) тяхната дейност;

(ii) техните активи и пасиви; и

(iii) начина, по който са структурирани и начина, по които се финансират;

(г) съответния отрасъл, законови и регулаторни фактори, както и други външни фактори, отнасящи се до предприятието и евентуално до придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба; и (вж. параграфи А24–А26)

(д) приложимата обща рамка за финансово отчитане, както и счетоводните практики и практиките на финансово отчитане на предприятието и евентуално на придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, включително как те избират и прилагат счетоводните си политики.

Получаване на доказателства относно уместността на източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е извлекло некоригираната финансова информация от подходящ източник. (Вж. параграфи А27–А28)

19. В случай че върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, няма одиторски доклад или доклад за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури, за да се увери, че този източник е подходящ. (Вж. параграфи А29–А31)

20. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е извлякло некоригираната финансова информация от този източник по подходящ начин.

Получаване на доказателства относно уместността на проформа корекциите

21. Когато оценява дали проформа корекциите са подходящи, практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е идентифицирало проформа корекциите, необходими за илюстриране на ефекта от събитието или сделката към датата или за периода на илюстриране. (Вж. параграф А32)

22. Когато определя дали проформа корекциите са в съответствие с приложимите критерии, практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали те:

(а) са пряко отнасящи се до събитието или сделката; (вж. параграф А13)

(б) биха могли да бъдат подкрепени с факти. В случай че проформа корекциите включват финансова информация на придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, и върху източника, от който е била извлечена тази финансова информация лисва одиторски доклад или доклад за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури, за да се увери, че тази финансова информация може да бъде подкрепена с факти; и (вж. параграфи А14, А33–А38)

(в) са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика в съответствие с тази рамка. (Вж. параграфи А15-А16)

Модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на преглед, или параграф за обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба

23. Модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на преглед може да е било изразено по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, или по отношение на този източник може да е бил издаден доклад, съдържащ параграф за обръщане на внимание. При такива обстоятелства, ако приложимото законодателство или нормативни разпоредби не забраняват ползването на подобен източник, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени:

(а) потенциалните последствия относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии; (вж. параграф А39)

(б) какви допълнителни целесъобразни действия да предприеме; и (вж. параграф А40)

(в) дали са възникнали някакви последици за способността на практикуващия професионален счетоводител да докладва в съответствие с условията на ангажимента, включително евентуални последици за доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или проформа корекциите са неподходящи

24. Ако на базата на изпълнените процедури практикуващият професионален счетоводител установи, че отговорното лице:

    (а) е използвало неподходящ източник, от който да извлече некоригираната финансова информация; или

    (б) е пропуснало проформа корекция, която е следвало да бъде включена, приложило проформа корекция, която не е в съответствие с приложимите критерии или е приложило по друг неподходящ начин проформа корекция,

    практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да се съгласи с отговорното лице относно начина, по който въпросът следва да бъде разрешен, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени какви по-нататъшни действия да предприеме. (Вж. параграф А40)

Получаване на доказателства за изчисленията в проформа финансовата информация

25. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали изчисленията в проформа финансовата информация са математически точни.

Оценяване на представянето на проформа финансовата информация

26. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени представянето на проформа финансовата информация. Това следва да включва разглеждане на:

    (а) цялостното представяне и структура на проформа финансовата информация, включително това дали тя е ясно обозначена, за да бъде разграничена от историческа или друга финансова информация; (вж. параграфи А2–А3)

    (б) дали проформа финансовата информация и свързаните с нея пояснителни приложения илюстрират ефекта от събитието или сделката по начин, който не е подвеждащ; (вж. параграф А41)

    (в) дали заедно с проформа финансовата информация се предоставят подходящи оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат изложената информация; и (вж. параграф А42)

    (г) дали на практикуващия професионален счетоводител са станали известни значителни събития или сделки след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, които биха могли да изискват препратка или

оповестяване в проформа финансовата информация. (Вж. параграф А43)

27. Практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с останалата информация, включена в проспекта, съдържащ проформа финансовата информация, за да идентифицира съществено несъответствие, ако има такова, с проформа финансовата информация или с доклада за изразяване на сигурност. Ако, запознавайки се с тази друга информация, практикуващият професионален счетоводител идентифицира съществено несъответствие или му станат известни съществени неправилни докладвания на факти в тази информация, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. В случай че е необходима корекция по този въпрос и отговорното лице откаже да я направи, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме подходящи по-нататъшни действия. (Вж. параграф А44)

Писмени изявления

28. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска писмени изявления от отговорното лице, че:

    (а) при компилирането на проформа финансовата информация отговорното лице е идентифицирало всички уместни проформа корекции, необходими за илюстриране на ефекта от събитието или сделката към датата или за периода на илюстрация; и (вж. параграф А45)

    (б) проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии.

Формиране на мнение

29. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира мнение относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии. (Вж. параграфи А46–А48)

30. За да формира това мнение, практикуващият професионален счетоводител следва да достигне до заключение дали е получил достатъчни и уместни доказателства относно това дали компилирането на проформа финансовата информация не съдържа съществени пропуски или неподходяща употреба или прилагане на проформа корекция. Това заключение следва да включва оценка на това дали отговорното лице адекватно е оповестило и описало приложимите критерии до степента, в която те не са публично достояние. (Вж. параграфи А49–А50)

Форма на мнението

Немодифицирано мнение

31. Практикуващият професионален счетоводител следва да изразява немодифицирано мнение, когато достигне до заключение, че проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

Модифицирано мнение

32. В много юрисдикции приложимото законодателство или нормативна разпоредба изключват публикуването на проспект, съдържащ модифицирано мнение по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. Когато случаят е такъв и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че модифицираното мнение все пак е подходящо в съответствие с МСАИС 3000 (преработен), практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. Ако отговорното лице не се съгласи да направи необходимите промени, практикуващият професионален счетоводител следва:

    (а) Да откаже издаване на доклада;

    (б) Да се оттегли от ангажимента; или

    (в) Да обмисли възможността да потърси юридически съвет.

33. Възможно е приложимото законодателство или нормативни разпоредби в някои юрисдикции да не изключват публикуването на проспект, съдържащ модифицирано мнение по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. В такива юрисдикции, ако практикуващият професионален счетоводител реши, че в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) е подходящо модифицирано мнение, практикуващият професионален счетоводител следва да приложи изискванията на МСАИС 3000 (преработен)[6] относно модифицираните мнения.

Параграф за обръщане на внимание

34. При определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен в проформа финансовата информация или съпътстващите я пояснителни приложения. Случаят би бил такъв, когато съгласно мнението на

[6] МСАИС 3000 (преработен), параграф 74

практикуващия професионален счетоводител въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на потребителите за това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител, при условие че е получил достатъчни и уместни доказателства, че този въпрос не засяга това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, следва да включи в доклада на практикуващия професионален счетоводител параграф за обръщане на внимание. Подобен параграф следва да се отнася само до информация, представена или оповестена в проформа финансовата информация или съпътстващите я пояснителни приложения.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност

35. Докладът на практикуващия професионален счетоводител следва да съдържа като минимум следните основни елементи: (вж. параграф А57)

    (а) заглавие, което ясно да посочва, че този доклад представлява независим доклад за изразяване на сигурност; (вж. параграф А51)

    (б) адресат(и), съгласно договореното в условията на ангажимента; (вж. параграф А52)

    (в) встъпителни параграфи, които идентифицират: (вж. параграф А53)

        (i) проформа финансовата информация;

        (ii) източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, и дали върху този източник е бил публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;

        (iii) периода, обхванат от проформа финансовата информация или датата на проформа финансовата информация; и

        (iv) препратка към приложимите критерии, на базата на които отговорното лице е извършило компилацията на проформа финансовата информация, както и източника на тези критерии;

    (г) изявление, че отговорното лице носи отговорност за компилирането на проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии;

    (д) описание на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително изявление, че:

(i) отговорността на практикуващия професионален счетоводител се състои в изразяването на мнение относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии;

(ii) за целите на този ангажимент, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за актуализирането или повторното издаване на доклади или мнения върху историческата финансова информация, използвана при компилиране на проформа финансовата информация, както и че в хода на този ангажимент практикуващият професионален счетоводител не е изпълнявал одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация; и

(iii) целта на проформа финансовата информация, включена в проспект е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не предоставя никаква степен на сигурност, че действителният резултат от събитието или сделката към тази дата би бил съгласно представения;

(е) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*, който изисква практикуващият професионален счетоводител да планира и изпълни процедури с цел получаване на разумна степен на сигурност относно това дали отговорното лице е компилирало, във всички съществени аспекти, проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии;

(ж) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСКК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна

разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСКК 1;

(з) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на Части А и Б от Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

(и) изявления, че:

(i) ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, включва изпълнението на процедури с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от отговорното лице при компилирането на проформа финансовата информация осигуряват разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката, и получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали:

- съответните проформа корекции дават подходящ ефект съгласно тези критерии; и
- проформа финансовата информация отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация;

(ii) избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, имайки предвид разбирането на практикуващия професионален счетоводител за естеството на предприятието, събитието или сделката, във връзка с които е била компилирана проформа финансовата информация, както и други

уместни обстоятелства, свързани с ангажимента; и

(iii) ангажиментът предполага също така оценяване на цялостното представяне на проформа финансовата информация;

(к) освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква друго, мнението на практикуващия професионален счетоводител, използвайки една от следните фрази, които се считат за равносилни: (вж. параграф A54–A56)

(i) Проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]; или

(ii) Проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база;

(л) подпис на практикуващия професионален счетоводител;

(м) дата на доклада; и

(н) мястото в юрисдикцията, в която практикува практикуващият професионален счетоводител.

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАИС (вж. параграф 1)

A1. Настоящият стандарт не разглежда обстоятелства, при които проформа финансовата информация се предоставя като част от финансовите отчети на предприятието по силата на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Цел на проформа финансова информация, включена в проспект (Вж. параграфи 4, 11(в), 14(в), 26(а))

A2. Проформа финансовата информация се придружава от свързани с нея пояснителни приложения, които често оповестяват въпросите, изложени в параграф A42.

A3. В проспекта могат да бъдат включени представяния на проформа финансовата информация, които се различават в зависимост от естеството на събитието или сделката и начина, по който отговорното лице възнамерява да илюстрира ефекта от това събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието. Така например, предприятието може да придобие няколко бизнеса преди първоначално публично предлагане. При такива обстоятелства

отговорното лице може да избере да представи отчет за проформа нетните активи, за да илюстрира ефекта от тези придобивания върху финансовото състояние на предприятието и неговите ключови коефициенти, например, съотношението дълг към собствен капитал, така сякаш придобитите бизнеси са били комбинирани с предприятието към по-ранна дата. Отговорното лице може също така да избере да представи проформа отчет за доходите, за да илюстрира какви биха били резултатите от оперативната дейност за периода, завършващ на тази дата. В такива случаи естеството на проформа финансовата информация може да бъде описано чрез заглавия, като „Отчет за проформа нетните активи към 31 декември 20X1 г.” или „Проформа отчет за доходите за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.”

Компилиране на проформа финансова информация

Некоригирана финансова информация (Вж. параграфи 5, 11(е), 14(а))

A4. В много случаи източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, ще бъде публикувана финансова информация, например, годишни или междинни финансови отчети.

A5. В зависимост от начина, по който отговорното лице е избрало да илюстрира ефекта от събитието или сделката, некоригираната финансова информация може да обхваща:

- един или повече финансови отчета, като отчет за финансовото състояние и отчет за всеобхватния доход; или
- финансова информация, която е сбита по подходящ начин от пълен комплект финансови отчети, например, отчет за нетните активи.

Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност
(Вж. параграф 6)

A6. В настоящия МСАИС описанието на проформа финансовата информация като „компилирана по подходящ начин” означава, че проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

Определения

Приложими критерии (вж. параграф 11(а))

A7. Когато не съществуват установени критерии за компилиране на проформа финансовата информация, отговорното лице ще трябва да е разработило критерии на базата, примерно, на практиката в конкретния

отрасъл или на критериите в юрисдикция, която е разработила установени критерии, и да е оповестило този факт.

A8. Приложимите критерии за компилиране на проформа финансова информация ще бъдат подходящи при конкретните обстоятелства, ако отговарят на изискванията, зададени в параграф 14.

A9. Съпътстващите пояснителни приложения биха могли да включват някои допълнителни детайли относно критериите, за да опишат начина, по който те илюстрират ефектите от конкретното събитие или сделка. Това може да включва, например:

- датата, на която се предполага, че е настъпило събитието или осъществена сделката.
- подходът, използван за разпределяне на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси при продажба на предприятие.

Приемане на ангажимента

Способност и компетентност за изпълнение на ангажимента (вж. параграф 13(а))

A10. Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да поддържа подходящи професионални познания и умения, включително информираност и разбиране на съответните технически, професионални и бизнес новости, за да предостави компетентна професионална услуга.[7] В контекста на това изискване на Кодекса на СМСЕС, уместните способности и компетентност да се изпълни ангажимента включват също така и въпроси, като:

- познания и опит за отрасъла, в който функционира предприятието;
- разбиране за съответните закони и нормативни разпоредби относно ценните книжа и свързаните с тях промени;
- разбиране на изискванията за регистриране за търгуване на съответната фондова борса и на операциите на капиталовите пазари, като сливания, придобивания и предлагане на ценни книжа;
- познаване на процеса за изготвяне на проспект и регистриране на ценни книжа за търгуване на фондовата борса; и
- познания за общите рамки за финансово отчитане, използвани при изготвяне на източниците, от които е била извлечена

[7] Кодекс на СМСЕС, параграфи 130.1–130.3

некоригираната финансова информация и, в случай че е приложимо, финансовата информация на придобиваното предприятие.

Отговорностите на отговорното лице (вж. параграф 13(ж))

A11. Ангажимент в съответствие с настоящия МСАИС се изпълнява при предварителното условие, че отговорното лице е потвърдило и разбира, че носи отговорността, посочена в параграф 13(ж). В някои юрисдикции тази отговорност може да е конкретно посочена в приложимото законодателство или нормативна разпоредба. В други може да няма законова или регулаторна дефиниция на тази отговорност или тя да е дефинирана само в ограничена степен. Ангажиментът за изразяване на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии се основава на предположението, че:

(а) ролята на практикуващия професионален счетоводител не предполага поемане на отговорност за компилирането на тази информация; и

(б) практикуващият професионален счетоводител има разумно очакване да получи информацията, необходима за ангажимента.

Следователно, това предварително условие е фундаментално за изпълнението на ангажимента. С цел избягване на недоразумения, като част от договарянето и документирането на условията на ангажимента съгласно изискванията на МСАИС 3000 (преработен)[8] с отговорното лице се постига съгласие, че то потвърждава и разбира, че носи тази отговорност.

A12. В случай че законодателството или нормативните разпоредби предписват с достатъчна детайлност условията на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител трябва само да документира факта, че е приложимо това законодателство или нормативни разпоредби и че отговорното лице потвърждава и разбира своята отговорност, както това е изложено в параграф 13(ж).

[8] МСАИС 3000 (преработен), параграф 27

Планиране и изпълнение на ангажимента

Оценяване уместността на приложимите критерии

Пряко отнасящи се корекции (вж. параграфи 14(б)(i), 22(а))

A13. Необходимо е проформа корекциите да са пряко отнасящи се до събитието или сделката, за да се избегне ситуация, при която проформа финансовата информация отразява въпроси, които не възникват единствено в резултат от събитието или не представляват неотменна съставна част от сделката. Пряко отнасящите се корекции изключват тези, които се отнасят до бъдещи събития или зависят от действия, които ще бъдат предприети след приключване на сделката, дори тези действия да са от основно значение, когато предприятието сключва сделката (например, затваряне на излишни производствени мощности след придобиване).

Корекции, които биха могли да бъдат подкрепени с факти (вж. параграфи 14(б)(ii), 22(б))

A14. Необходимо е също така проформа корекциите да могат да бъдат подкрепени с факти, за да предоставят надеждна база за проформа финансовата информация. Корекциите, които биха могли да бъдат подкрепени с факти подлежат на обективно установяване. Източниците, подкрепящи с факти проформа корекциите включват, например:

- Договори за покупка или продажба.
- Документи за финансиране свързани със събитието или сделката, като например дългови споразумения.
- Доклади на независими оценители.
- Други документи, отнасящи се до събитието или сделката.
- Публикувани финансови отчети.
- Друга финансова информация, оповестена в проспекта.
- Законови или регулаторни действия, имащи отношение към въпроса, например, в областта на данъчното облагане.
- Трудови договори.
- Действия на лицата, натоварени с общо управление.

Корекции, съответстващи на приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка (вж. параграфи 11(б)(ii), 14(б)(iii), 22(в))

A15. За да бъде смислена проформа финансовата информация, необходимо е проформа корекциите да са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка. В контекста на бизнес комбинация, например, компилирането на проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии предполага разглеждането на въпроси, като това:

- дали между счетоводната политика на придобивания и счетоводната политика на предприятието съществуват различия; и
- дали счетоводната политика по отношение на сделки, осъществявани от придобивания, каквито предприятието преди това не е сключвало, е политика, която предприятието би възприело по отношение на такива сделки съгласно своята приложима обща рамка за финансово отчитане, вземайки под внимание конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.

A16. При някои обстоятелства може да е необходимо разглеждане на уместността на счетоводната политика на предприятието. Така например, като част от събитието или сделката, предприятието може да предлага да емитира сложни финансови инструменти за първи път. Ако случаят е такъв, може да е необходимо да се прецени:

- дали отговорното лице е избрало подходяща счетоводна политика, която да бъде използвана при счетоводното отчитане на тези финансови инструменти съгласно своята приложима обща рамка за финансово отчитане; и
- дали то е приложило по подходящ начин тази политика при компилирането на проформа финансовата информация.

Ниво на същественост (вж. параграф 16)

A17. Нивото на същественост по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии не зависи от една единствена количествена мярка. В действителност, то зависи от размера и естеството на пропускането или неподходящото прилагане на елемент от компилацията, съгласно описаното в параграф A18, независимо дали преднамерено или не. Преценката относно тези аспекти на размера и естеството ще зависи на свой ред от такива

въпроси, като:

- контекста на събитието или сделката;
- целта, за която се компилира проформа финансовата информация; и
- съответните обстоятелства, свързани с ангажимента.

Определящият фактор би могъл да бъде или размерът, или естеството на въпроса, или съчетание от двете.

A18. Риск проформа финансовата информация да не бъде счетена за компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, може да възникне, когато са налице доказателства, например, за:

- използване на неподходящ източник, от който да се извлече некоригираната финансова информация;
- неточно извличане на некоригираната финансова информация от подходящ източник;
- по отношение на корекциите, неправилно прилагане на счетоводната политика или несъответствие на корекциите със счетоводната политика на предприятието;
- неизвършване на корекция, изисквана от приложимите критерии;
- извършване на корекция, която не е в съответствие с приложимите критерии;
- математическа или техническа грешка в изчисленията, съдържащи се в проформа финансовата информация;
- неподходящи, неточни или пропуснати оповестявания.

Придобиване на разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента (вж. параграф 17)

A19. Практикуващият професионален счетоводител може да придобие това разбиране посредством комбинация от процедури, като:

- Проучващи запитвания към отговорното лице и други членове на персонала на предприятието, участвали в компилирането на проформа финансовата информация.
- Проучващи запитвания към други подходящи лица, като например, лицата, натоварени с общото управление или консултантите на предприятието.

- Запознаване със съответните първични документи, като договори или споразумения.
- Запознаване с протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общото управление.

Начинът, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация (вж. параграф 17(б))

A20. Практикуващият професионален счетоводител може да придобие разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация, като вземе под внимание, например:

- източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация;
- стъпките, предприети от отговорното лице, за:
  - извличане на некоригираната финансова информация от източника;
  - идентифициране на подходящите проформа корекции, например, как отговорното лице е получило финансовата информация на придобиваното предприятие при компилирането на проформа финансовата информация;
- компетентността на отговорното лице при компилирането на проформа финансова информация;
- естеството и обхвата на надзора от страна на отговорното лице над останалите членове на персонала на предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация;
- подхода на отговорното лице при идентифициране на подходящите оповестявания, които да подкрепят проформа финансовата информация.

A21. В бизнес комбинация или излизане от инвестиция, областите, които биха могли да породят сложност при компилирането на проформа финансовата информация включват разпределянето на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси. Следователно, важно е практикуващият професионален счетоводител да разбира подхода и критериите на отговорното лице за тези разпределения и пояснителните приложения, съпътстващи проформа финансовата информация да оповестяват тези въпроси.

Естество на предприятието и на придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба (вж. параграф 17(в))

A22. Придобиваното предприятие може да бъде регистрирано в качеството на юридическо лице или да представлява отделно разграничима дейност в рамките на друго предприятие, която не е регистрирана в качеството на юридическо лице, например, подразделение, клон или бизнес направление. Предприятието, обект на продажба може да бъде регистрирано в качеството на юридическо лице, например, дъщерно предприятие или съвместно предприятие, или да представлява отделно разграничима дейност в рамките на предприятието, която не е регистрирана в качеството на юридическо лице, например, подразделение, клон или бизнес направление.

A23. Практикуващият професионален счетоводител може да разполага с част или с цялото необходимо разбиране за предприятието и за придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, както и за средата, в която те съответно функционират, в случай че практикуващият професионален счетоводител е извършвал одит или преглед на тяхната финансова информация.

Отрасъл, законови и регулаторни фактори, както и други външни фактори (вж. параграф 17(г))

A24. Факторите, свързани със съответния отрасъл, включват условията в отрасъла, например, конкурентна среда, взаимоотношения с доставчици и клиенти, развитие на технологиите. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и ценова конкуренция;
- обичайни бизнес практики в отрасъла;
- циклична и сезонна дейност;
- продуктови технологии, свързани с произвежданата от предприятието продукция.

A25. Уместните законови и регулаторни фактори включват законовата и регулаторна среда. Това включва, наред с други въпроси, приложимата обща рамка за финансово отчитане, в съответствие с която предприятието или, в случай че е приложимо, придобиваното предприятие, изготвят своята периодична финансова информация, както и законовата и политическа среда. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание включват:

- счетоводни практики, специфични за отрасъла;

- законовата и регулаторна рамка по отношение на регулиран отрасъл;
- законодателство и нормативни разпоредби, които оказват значително влияние върху предприятието или, в случай че е приложимо, дейността на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, включително дейностите по пряк надзор;
- данъчно облагане;
- държавна политика, засягаща към момента бизнеса на предприятието, или, в случай че е приложимо, бизнеса на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, например, парична политика (включително контрол върху валутния курс), фискална политика, финансови стимули (например, програми за държавна помощ), и политика по отношение на митата и търговските ограничения;
- изисквания, свързани с опазване на околната среда, засягащи отрасъла или стопанската дейност на предприятието, на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба.

A26. Примерите за други външни фактори, засягащи предприятието и в случай че е приложимо, придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и достъпа до финансиране, както и инфлацията или ревалоризацията на валутата.

Получаване на доказателства за уместността на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация

Уместни фактори, които да бъдат взети под внимание (вж. параграфи 14(а), 18)

A27. Фактори, които оказват влияние върху уместността на източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация включват наличието на одиторски доклад или доклад за преглед върху този източник и дали източникът:

- е разрешен или изрично посочен от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, е разрешен от съответната фондова борса, където ще бъде подаден проспектът или се използва в това си качество съгласно обичайната пазарна практика;
- може ясно да бъде идентифициран;

- представлява разумна отправна точка за компилирането на проформа финансовата информация в контекста на събитието или сделката, включително това дали е в съответствие със счетоводната политика на предприятието и е към подходяща дата или обхваща подходящ период.

A28. Одиторският доклад или докладът за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, може да е бил издаден от друг практикуващ професионален счетоводител. В такъв случай необходимостта практикуващият професионален счетоводител, докладващ съгласно настоящия МСАИС да разбира предприятието и неговите практики на счетоводно и финансово отчитане по силата на изискванията на параграф 17(в) и (д) и да бъде удовлетворен, че източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация е подходящ, не се намалява.

Отсъствие на одиторски доклад или доклад за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация (вж. параграф 19)

A29. Когато липсва одиторски доклад или доклад за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури във връзка с уместността на този източник. Факторите, които биха могли да повлияят върху естеството и обхвата на тези процедури включват, например:

- дали практикуващият професионален счетоводител преди това е осъществявал одит или преглед на историческата финансова информация на това предприятие и познанията на практикуващия професионален счетоводител за предприятието в резултат на подобен ангажимент;
- кога последно е била одитирана или преглеждана историческата финансова информация на това предприятие;
- дали финансовата информация на предприятието е обект на периодичен преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, например, за целите на удовлетворяване на регулаторни изисквания за подаване на информация.

A30. Финансовият отчет на предприятието за периода, непосредствено предшестващ периода на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, вероятно е бил обект на одит или преглед дори ако самият източник, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, не е бил. Например, източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация може да представлява междинен финансов отчет, който да

не е бил одитиран или преглеждан, докато финансовият отчет на предприятието за непосредствено предходната финансова година може да е бил одитиран. В такъв случай процедурите, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да изпълни, вземайки под внимание факторите, посочени в параграф A29, по отношение уместността на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, включват:

- Отправяне на проучващи запитвания към отговорното лице относно:
  - процеса, съгласно който е бил изготвен източникът и надеждността на стоящите в основата му счетоводни записи, с които този източник е бил съгласуван или равнен;
  - дали всички сделки и операции са били документално отразени;
  - дали източникът е бил изготвен в съответствие със счетоводната политика на предприятието;
  - дали е имало някакви промени в счетоводната политика в сравнение с последния период, обект на одит или преглед, и ако това е така – какъ е бил ефекта от тези промени;
  - оценката от страна на отговорното лице на риска източникът да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама;
  - ефекта от промени в стопанската дейност и операциите на предприятието.
- В случай че практикуващият професионален счетоводител е одитирал или преглеждал непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация, вземане под внимание на констатациите от този одит или преглед и това дали те биха могли да сочат за някакви проблемни въпроси при изготвянето на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация.
- Потвърждаване на информацията, предоставена от отговорното лице в отговор на проучващите запитвания от страна на практикуващия професионален счетоводител, когато изглежда, че тези отговори не съответстват на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието или обстоятелствата, свързани с ангажимента.

- Сравняване на източника със съответстващата финансовата информация от предходния период и в случай че е приложимо, с непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация и обсъждане на съществените промени с отговорното лице.

Историческата финансова информация на предприятието никога не е била обект на одит или преглед (вж. параграф 13(д))

A31. С изключение на случая на предприятие, учредено за целите на сделката, което никога не е извършвало стопанска дейност, малко вероятно е приложимото законодателство и нормативни разпоредби да разрешават дадено предприятие да издава проспект, ако историческата му финансова информация никога не е била обект на одит или преглед.

Получаване на доказателства за уместността на проформа корекциите

Идентифициране на подходящите проформа корекции (вж. параграф 21)

A32. На базата на информацията на практикуващия професионален счетоводител, получена от разбирането относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента, практикуващият професионален счетоводител може да получи доказателства относно това дали отговорното лице правилно е идентифицирало необходимите проформа корекции посредством комбинация от процедури, като:

- оценяване разумността на подхода на отговорното лице за идентифициране на подходящите проформа корекции, например, метода, използван за идентифициране на уместното разпределяне на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси;
- отправяне на проучващи запитвания към съответните лица в рамките на придобиваното предприятие във връзка с подхода за извличане на финансова информация на придобиваното предприятие;
- оценяване на конкретни аспекти на съответните договори, споразумения и други документи;
- отправяне на проучващи запитвания към консултантите на предприятието във връзка с конкретни аспекти на събитието или сделката и свързаните с тях договори и споразумения, имащи отношение към идентифицирането на подходящите корекции;
- оценяване на съответните анализи и работни таблици, изготвени от отговорното лице и други членове на персонала на

предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация.

- получаване на доказателства за осъществявания от отговорното лице надзор над останалите членове на персонала на предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация;
- изпълнение на аналитични процедури.

Подкрепа с факти на включената в проформа корекциите финансова информация за придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба (вж. параграф 22(б))

Финансова информация за предприятие, обект на продажба

A33. В случай на излизане от инвестиция, финансовата информация за предприятието, обект на продажба, ще бъде получена от източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация, която често ще е била обект на одит или преглед. Следователно източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, ще предостави база на практикуващия професионален счетоводител да установи дали е налице подкрепа с факти на финансовата информация за предприятието, обект на продажба. В такъв случай, въпросите, които трябва да бъдат разгледани, включват, например, това дали отнасящите се до въпросното предприятие приходи и разходи, осчетоводени на консолидирано ниво, са отразени по подходящ начин в проформа корекциите.

A34. Когато източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация не е бил обект на одит или преглед, практикуващият професионален счетоводител може да се обърне към насоките, съдържащи се в параграфи A29–A30, за да установи дали финансовата информация за предприятието, обект на продажба, може да бъде подкрепена с факти.

Финансова информация за придобивано предприятие

A35. Източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие, може да е бил обект на одит или преглед. Когато източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие е бил обект на одит или преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, финансовата информация за придобиваното предприятие ще може, отчитайки последствията, възникващи в резултат на обстоятелствата, адресирани в параграф 23, да бъде подкрепена с факти.

A36. Източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие, може да е бил обект на одит или преглед от друг практикуващ професионален счетоводител. В такъв случай необходимостта практикуващият професионален счетоводител, докладващ съгласно настоящия МСАИС да разбира предприятието и неговите практики на счетоводно и финансово отчитане по силата на изискванията на параграф 17(в) и (д) и да бъде удовлетворен, че финансова информация за придобиваното предприятие може да бъде подкрепена с факти, не се намалява.

A37. Когато източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие не е бил обект на одит или преглед, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури във връзка с уместността на този източник. Факторите, които биха могли да повлияят върху естеството и обхвата на тези процедури включват, например:

- дали практикуващият професионален счетоводител преди това е осъществявал одит или преглед на историческа финансова информация на придобиваното предприятие, както и познанията на практикуващия професионален счетоводител за придобиваното предприятие в резултат на подобен ангажимент;
- кога последно е била одитирана или преглеждана историческата финансова информация на придобиваното предприятие;
- дали финансовата информация на придобиваното предприятие е обект на периодичен преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, например, за целите на удовлетворяване на регулаторни изисквания за подаване на информация.

A38. Финансовият отчет на придобиваното предприятие за периода, непосредствено предшестващ периода на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, вероятно е бил обект на одит или преглед дори ако самият източник, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, не е бил. В такъв случай процедурите, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да изпълни, вземайки под внимание факторите, посочени в параграф A37, по отношение на това дали финансовата информация за придобиваното предприятие може да бъде подкрепена с факти, включват:

- Отправяне на проучващи запитвания към ръководството на придобиваното предприятие относно:
  - процеса, посредством който е бил изготвен източникът, от който е била извлечена финансовата информация за

придобиваното предприятие и надеждността на стоящите в основата му счетоводни записи, с които този източник е бил съгласуван или равнен;

- дали всички сделки и операции са били документално отразени;
- дали източникът, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, е бил изготвен в съответствие със счетоводната политика на придобиваното предприятие;
- дали е имало някакви промени в счетоводната политика в сравнение с последния период, обект на одит или преглед, и ако това е така – какъв е бил ефекта от тези промени;
- оценката на риска източникът, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама;
- ефекта от промени в стопанската дейност и операциите на придобиваното предприятие.

- В случай че практикуващият професионален счетоводител е одитирал или преглеждал непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация, вземане под внимание на констатациите от този одит или преглед и това дали те биха могли да сочат за някакви проблемни въпроси при изготвянето на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие.
- Потвърждаване на информацията, предоставена от ръководството на придобиваното предприятие в отговор на проучващите запитвания от страна на практикуващия професионален счетоводител, когато изглежда, че тези отговори не съответстват на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за придобиваното предприятие или обстоятелствата, свързани с ангажимента;
- Сравняване на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, със съответстващата финансовата информация от предходния период и в случай че е приложимо, с непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация и обсъждане на съществените промени с ръководството на придобиваното предприятие.

Модифицирано одиторско мнение или заключение от преглед, или параграф за

обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба

Потенциални последствия (вж. параграф 23(а))

A39. Не всички модифицирани одиторски мнения или заключения от преглед, или параграфи за обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, задължително оказват влияние върху това дали проформа финансовата информация може да бъде компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. Така например, квалифицирано одиторско мнение може да е било изразено върху финансовия отчет на предприятието поради неоповестяване на възнагражденията на лицата, натоварени с общото управление, съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Ако случаят е такъв и този финансов отчет се използва в качеството на източник, от който е извлечена некоригираната финансова информация, подобно квалифициране на мнението може да няма никакви последствия относно това дали отчетът за проформа нетните активи и отчетът за доходите могат да бъдат компилирани, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии.

Допълнителни целесъобразни действия (вж. параграфи 23(б), 24)

A40. Допълнителните целесъобразни действия, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да предприеме включват, например:

- По отношение на изискването, съдържащо се в параграф 23(б):
  - Обсъждане на въпроса с отговорното лице;

- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, включване на препратка в доклада на практикуващия професионален счетоводител към модифицираното одиторско мнение, заключение от преглед или параграфа за обръщане на внимание, в случай че съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, въпросът е достатъчно уместен и важен, за да могат потребителите да разберат проформа финансовата информация;

- По отношение на изискването, съдържащо се в параграф 24, когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, модифициране на мнението на практикуващия професионален счетоводител;
- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, отказ от издаване на доклад или оттегляне от ангажимента;
- Търсене на правна юридическа консултация.

Оценяване представянето на проформа финансовата информация

Избягване асоциирането с подвеждаща финансова информация (вж. параграф 26(б))

A41. Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да не бъде асоциран умишлено с доклади, декларации, комуникации или друга информация, която практикуващият професионален счетоводител счита, че:[9]

(а) съдържат съществено погрешно или подвеждащо изявление;

(б) съдържат безотговорно дадени изявления или информация; или

(в) пропускат или прикриват информация, която се изисква да бъде включена, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Оповестявания, съпътстващи проформа финансовата информация (вж. параграфи 14(в), 26(в))

A42. Подходящите оповестявания биха могли да включват въпроси, като:

[9] Кодекс на СМСЕС, параграф 110.2

- естеството и целта на проформа финансовата информация, включително естеството на събитието или сделката, както и датата, на която се приема, че е настъпило събитието или е осъществена сделката;
- източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, както и дали върху този източник е публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;
- проформа корекциите, включително описание и обяснение на всяка корекция. Това включва, в случая когато става въпрос за финансова информация относно придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, източника, от който е била извлечена тази информация, както и дали върху този източник е публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;
- в случай че не са публично достъпни, описание на приложимите критерии, на базата на които е била компилирана проформа финансовата информация; и
- изявление, че проформа финансовата информация е компилирана единствено с цел илюстрация и че поради естеството си не представя действителното финансово състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието.

Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват такива или други конкретни оповестявания.

Вземане под внимание на значителни последващи събития (Вж. параграф 26(г))

A43. Доколкото практикуващият професионален счетоводител не докладва върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, не съществува изискване практикуващият професионален счетоводител да изпълнява процедури с цел идентифициране на събития след датата на източника, които да изискват корекции или оповестяване в този източник. Независимо от това, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да прецени дали са му станали известни някакви значителни събития след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, които биха могли да изискват препратка или оповестяване в пояснителните приложения към проформа финансовата информация, за да се избегне риска тя да бъде подвеждаща. Тази преценка се базира на изпълнението на процедурите съгласно настоящия МСАИС или на познанието на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и обстоятелствата, свързани с ангажимента. Така например, след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, предприятието може да е сключило капиталова сделка, включваща конвертиране на

конвертируемия му дълг в собствен капитал, неоповестяването на която би могло да доведе до това проформа финансовата информация да е подвеждаща.

Съществена непоследователност с друга информация (Вж. параграф 27)

A44. По-нататъшни целесъобразни действия, които практикуващият професионален счетоводител може да предприеме, в случай че отговорното лице откаже да преразгледа проформа финансовата информация или съответно другата информация включват, например:

- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби:
  - да опише съществената непоследователност в доклада на практикуващия професионален счетоводител;
  - да модифицира мнението на практикуващия професионален счетоводител;
  - да откаже издаването на доклад или да се оттегли от ангажимента.
- Да потърси юридическа консултация.

Писмени изявления (Вж. параграф 28(а))

A45. При някои обстоятелства видовете сделки, за които става въпрос, биха могли да изискват отговорното лице да избере счетоводна политика по отношение на проформа корекциите, която предприятието преди това не е било нужно да формулира, тъй като не е имало такива сделки. В такъв случай практикуващият професионален счетоводител може да изиска отговорното лице да разшири писмените изявления, за да включи информация, че избраната счетоводна политика представлява възприетата от предприятието политика по отношение на подобни видове сделки.

Формиране на мнение

Изразяване на сигурност относно други въпроси, изисквано от приложимото законодателство или нормативни разпоредби (вж. параграф 29)

A46. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение относно въпроси, различни от това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. При някои от тези обстоятелства

може да не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да изпълнява допълнителни процедури. Така например, приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение относно това дали базата, на която отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация съответства на счетоводната политика на предприятието. Спазването на изискванията, съдържащи се в параграфи 18 и 22(в) от настоящия МСАИС предоставя база за изразяване на такова мнение.

A47. При други обстоятелства може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Естеството и обхватът на тези допълнителни процедури ще се различават в зависимост от естеството на тези други въпроси, върху които приложимото законодателство или нормативни разпоредби изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение.

Изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител за доклада

A48. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да включи в доклада си изрично изявление, установяващо или потвърждаващо отговорността на практикуващия професионален счетоводител за доклада. Включването на такова допълнително законово или регулаторно изявление в доклада на практикуващия професионален счетоводител не противоречи на изискванията на настоящия МСАИС.

Оповестяване на приложимите критерии (вж. параграф 30)

A49. Не е необходимо отговорното лице да повтаря в пояснителните приложения, съпътстващи проформа финансовата информация, критериите, които са предписани от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, или обнародвани от упълномощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти. Подобни критерии ще бъдат публично достъпни като част от режима на отчитане и следователно се подразбират в компилираната от отговорното лице проформа финансова информация.

A50. Когато отговорното лице е разработило специфични критерии, необходимо е тези критерии да бъдат оповестени, така че потребителите да могат да получат правилно разбиране за начина, по който проформа финансовата информация е била компилирана от отговорното лице.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност

Заглавие (вж. параграф 35(а))

A51. Заглавието, посочващо, че този доклад е доклад на независимия практикуващ професионален счетоводител, например, „Доклад за изразяване на сигурност на независимия практикуващ професионален счетоводител относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект”, потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил всички уместни етични изисквания относно независимостта съгласно разпоредбите на МСАИС 3000 (преработен).[10] Това отличава доклада на независимия практикуващ професионален счетоводител от доклади, издавани от други лица.

Адресат(и) (вж. параграф 35(б))

A52. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да посочват конкретно адресата(ите) на доклада. Като алтернатива, практикуващият професионален счетоводител може да договори с предприятието, като част от условията на ангажимента, кой(кои) ще бъде(ат) адресата(ите).

Встъпителни параграфи (вж. параграф 35(в))

A53. Доколкото проформа финансовата информация ще бъде включена в проспект, съдържащ и друга информация, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли, ако формата на представяне позволява, включването на препратка, идентифицираща раздела, в който е представена проформа финансовата информация. Това помага на запознаващите се с проспекта лица да идентифицират проформа финансовата информация, за която се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Мнение (вж. параграфи 13(в), 35(з))

A54. Това дали за изразяването на мнение в конкретната юрисдикция се използва фразата „проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]” или фразата „проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база” се определя от законодателството или нормативните разпоредби, регулиращи докладването относно проформа финансова информация в тази юрисдикция или от общоприетата практика в юрисдикцията.

---

[10] МСАИС 3000 (преработен), параграф 20

A55. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби в някои юрисдикции могат да предписват формулировката на мнението на практикуващия професионален счетоводител с изрази, различни от посочените по-горе. Когато случаят е такъв, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да упражни преценката си, за да реши дали изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС би позволило на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнението с формулировката, предписана от законодателството или нормативните разпоредби, или биха били необходими допълнителни процедури.

A56. Когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС би било достатъчно, за да позволи на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнението с формулировката, предписана от законодателството или нормативните разпоредби, може да е уместно да се приеме, че тази формулировка е равносилна на двете алтернативни формулировки на мнението, посочени в настоящия МСАИС.

Примерен доклад (вж. параграф 35)

A57. В Приложението е представен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение.

Приложение

(Вж. параграф А57)

Примерен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение

ДОКЛАД ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ОТНОСНО КОМПИЛИРАНЕТО НА ПРОФОРМА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧЕНА В ПРОСПЕКТ

[Подходящ(и) адресат(и)]

Доклад относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект

Ние завършихме нашия ангажимент за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансовата информация на дружество ABC от [*отговорното лице*]. Проформа финансовата информация се състои от [проформа отчет за нетните активи към [дата]], [проформа отчет за доходите за периода, завършващ на [дата]], [проформа отчет за паричните потоци за периода, завършващ на [дата],] и свързаните с тях пояснителни приложения [представени на страници xx–xx от проспекта, издаден от дружеството]. Приложимите критерии, на базата на които [*отговорното лице*] е компилирало проформа финансовата информация са [посочени в [нормативен акт относно ценните книжа XX] и описани в [Пояснително приложение X]]/[описани в [Пояснително приложение X]].

Проформа финансовата информация е компилирана от [*отговорното лице*] с цел илюстриране ефекта от [събитие или сделка] [изложени в Пояснително приложение X] върху [финансовото състояние на дружеството към *посочете дата*] [и] [финансовите резултати от дейността на дружеството [и паричните потоци] за периода, завършващ на *посочете дата*], така сякаш [събитието или сделката] са възникнали към [*посочете дата*] [и съответно *посочете дата*]. Като част от този процес информацията относно [финансовото състояние], [финансовите резултати от дейността] [и паричните потоци] на дружеството е била извлечена от [*отговорното лице*] от финансовия отчет на дружеството [за периода, завършващ на [дата], върху който е публикуван/[не е публикуван] [[доклад за одит]/[преглед]].[1]

Отговорност на [отговорното лице] за проформа финансовата информация

---

[1] Когато одиторският доклад или докладът за прегледа са модифицирани, може да бъде направена препратка към мястото в проспекта, където е описано модифицирането.

[*Отговорното лице*] носи отговорност за компилирането на проформа финансовата информация на базата на [*приложимите критерии*].

Нашата независимост и контрол върху качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за контрол върху качеството 1[2] *и съответно поддържа всеобхватна система за контрол върху качеството, включително документирани политики и процедури във връзка със спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.*

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение [съгласно изискванията на [нормативен акт относно ценните книжа XX]] относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от [*отговорното лице*] на базата на [*приложимите критерии*].

Ние изпълнихме ангажимента си в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква практикуващият професионален счетоводител да планира и изпълни процедури, за да получи разумна степен на сигурност относно това дали [*отговорното лице*] е компилирало, във всички съществени аспекти, проформа финансовата информация на базата на [*приложимите критерии*].

За целите на настоящия ангажимент, ние не носим отговорност за актуализиране или повторно издаване на доклади или мнения относно историческата финансова информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация, нито сме извършили в хода на ангажимента одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация.

Целта на проформа финансовата информация, включена в проспект, е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху

---

[2] МСКК 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Съответно, ние не предоставяме никаква степен на сигурност, че действителният резултат от събитието или сделката към [*посочете дата*] би бил същият като представения.

Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, включва изпълнението на процедури с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от [*отговорното лице*] при компилирането на проформа финансовата информация предоставят разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката, и за получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали:

- съответните проформа корекции произвеждат подходяш ефект съгласно тези критерии; и
- проформа финансовата информация отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация.

Избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, вземайки под внимание разбирането на практикуващия професионален счетоводител за естеството на компанията, за събитието или сделката, по отношение на която е била компилирана проформа финансовата информация, както и други уместни обстоятелства, свързани с ангажимента.

Ангажиментът включва също оценяване на цялостното представяне на проформа финансовата информация.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Мнение

По наше мнение, [проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]]/[проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база].

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение по други въпроси (вж. параграфи А46–А47). Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ 4400

(Предишен МОС 920)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПРОЦЕДУРИ ОТНОСНО ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

(Този стандарт е в сила)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение 1-3

Цел на ангажимента за извършване на договорени процедури..... 4-6

Общи принципи на ангажимента за извършване на договорени процедури 7-8

Определяне условията на ангажимента 9-12

Планиране 13

Документация 14

Процедури и доказателства 15-16

Издаване на доклад 17-18

Приложение 1: Пример на писмо за поемане на ангажимент за извършване на договорени процедури

Приложение 2: Пример на доклад за фактически констатации във връзка със задължения

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПРОЦЕДУРИ ОТНОСНО ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) 4400 „Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация” следва да се чете в контекста на „Предговора към Международните стандарти за контрол върху качеството, одита, изразяването на сигурност и свързаните по съдържание услуги”, който установява приложението и обхвата на действие на МСССУ.

Въведение

1. Целта на настоящия Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) е да установи стандарти и да предостави насоки относно професионалните отговорности на одитора[1] при приемането на ангажимент за извършване на договорени процедури относно финансова информация, както и за формата и съдържанието на доклада, който одиторът издава във връзка с подобен ангажимент.

2. Настоящият МОС е насочен към ангажименти, отнасящи се до финансова информация. Въпреки това, той може да осигури полезни насоки за ангажименти, отнасящи се до нефинансова информация, при условие, че одиторът притежава подходящи познания за предмета на разглеждания ангажимент и съществуват разумни критерии, върху които да базира констатациите си. Насоките, включени в други Международни одиторски стандарти (МОС), могат да бъдат полезни на одитора при прилагането на настоящия МСССУ.

3. Ангажиментът за извършване на договорени процедури може да включва извършването от страна на одитора на определени процедури, отнасящи се за индивидуални обекти от финансова информация (например, задължения, вземания, покупки от свързани лица и

[1] Терминът „одитор” се използва в становищата на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност в случаите, когато се описват услуги по одит, преглед, изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, които могат да бъдат изпълнявани. Подобно реферираме няма за цел да подсказва, че лицето, извършващо преглед, услуги по изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, следва да бъде одиторът на финансовия отчет на предприятието.

продажби, и печалби на част от дадено предприятие), компонент на финансов отчет (например баланс) или дори пълен финансов отчет.

Цел на ангажимента за извършване на договорени процедури

4. **Целта на ангажимента за извършване на договорени процедури е одиторът да извърши процедури от одиторско естество, за които той и предприятието, както и съответните трети страни са се договорили, и въз основа на които да издаде доклад за фактическите констатации.**

5. Тъй като одиторът само предоставя доклад за фактическите констатации от извършените договорени процедури, той не изразява сигурност. Вместо това, потребителите на доклада преценяват сами за себе си процедурите и докладваните от одитора констатации и правят свои собствени заключения от работата на одитора.

6. Докладът се ограничава само до онези страни, които са договорили процедурите, които да бъдат извършени, тъй като други лица, на които не са известни причините за извършването на тези процедури, биха могли да изтълкуват погрешно резултатите.

Общи принципи на ангажимента за извършване на договорени процедури

7. **Одиторът следва да спазва изискванията на „Етичния кодекс на професионалните счетоводители”, издаден от Международната федерация на счетоводителите.** Етичните принципи, ръководещи професионалните отговорности на одитора са:

   (а) почтеност;

   (б) обективност;

   (в) професионална компетентност и надлежно внимание;

   (г) конфиденциалност;

   (д) професионално поведение;

   (е) методологически стандарти.

   Независимостта не е изискване при ангажиментите за извършване на договорени процедури; въпреки това, условията или целите на ангажимента или националните стандарти биха могли да изискват одиторът да отговаря на изискванията за независимост, регламентирани в „Етичния кодекс на професионалните счетоводители” на МФС. В случаите, когато одиторът не е независим, в доклада за фактически констатации се прави изявление относно този факт.

8. **Одиторът следва да изпълни ангажимента за извършване на договорени процедури в съответствие с настоящия МСССУ и конкретните условия на ангажимента.**

Определяне условията на ангажимента

9. **Одиторът следва да се увери с представители на предприятието и, обичайно и с други конкретно посочени лица, които ще получат копия от доклада за фактическите констатации, че съществува ясно разбиране относно договорените процедури и условията на ангажимента.** Въпросите, които следва да бъдат договорени, включват:

- Характерът на ангажимента, включително факта, че извършваните процедури не представляват одит или преглед и съответно, че няма да бъде изразена степен на сигурност.
- Заявената цел на ангажимента.
- Идентификация на финансовата информация, по отношение на която ще бъдат приложени договорените процедури.
- Характерът, времето на изпълнение и обхвата на конкретните процедури, които ще бъдат приложени.
- Очакваният формат на доклада за фактическите констатации.
- Ограниченията относно разпространението на доклада за фактически констатации. В случаите, когато подобно ограничение е в противоречие с правните изисквания, ако такива съществуват, одиторът следва да не приеме ангажимента.

10. При някои обстоятелства, например когато процедурите са договорени между регулаторен орган, представители на съответния отрасъл и представители на счетоводната професия, одиторът може да не бъде в състояние да дискутира процедурите с всички страни, които ще получат доклада. В подобни случаи, одиторът може да обмисли, например обсъждането на процедурите, които следва да бъдат извършени, с подходящи представители на включените страни, преглед на съответната кореспонденция от тези страни или изпращането на проект на вида на доклада, който ще бъде издаден.

11. В интерес е както на клиента, така и на одитора, одиторът да изпрати писмо за поемане на ангажимент, чрез което се документират основните условия на назначението му. Писмото за поемане на ангажимент потвърждава приемането от страна на одитора на назначението му и спомага за избягване на недоразумения относно такива въпроси, като цели и обхват на ангажимента, обхват на отговорностите на одитора и формата на докладите, които ще бъдат издадени.

12. Въпроси, които следва да бъдат включват в писмото за поемане на ангажимент, са:

- Изброяване на процедурите, които ще бъдат извършени, както това бъде договорено между страните.
- Изявление, че разпространението на доклада за фактическите констатации, се ограничава до посочените лица, които са договорили извършването на процедурите.

В допълнение, одиторът може да прецени да приложи към писмото за поемане на ангажимент, проект на вида на доклада за фактически констатации, който ще бъде издаден. Пример на писмо за поемане на ангажимент е представен в Приложение 1 към настоящия МСССУ.

Планиране

13. **Одиторът планира работата си по начин, позволяващ ефективното изпълнение на ангажимента.**

Документация

14. **Одиторът документира въпросите, които са важни за осигуряване на доказателства в подкрепа на доклада за фактически констатации и доказателства, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с изискванията на настоящия МСССУ и условията на ангажимента.**

Процедури и доказателства

15. **Одиторът извършва договорените процедури и използва получените доказателства като база за доклада за фактически констатации.**

16. Процедурите, приложени в един ангажимент за извършване на договорени процедури, могат да включват:

- отправяне на проучващи запитвания и анализ;
- повторно изчисление, сравнение и други технически проверки за вярност и точност;
- наблюдение;
- фактическа проверка (инспекция);
- получаване на потвърждения.

В Приложение 2 към настоящия МОС е представен пример на доклад, който съдържа примерен списък на процедури, които биха могли да се

използват като част от типичен ангажимент за извършване на договорени процедури.

Издаване на доклад

17. Докладът от ангажимент за извършване на договорени процедури следва да описва целта и договорените за ангажимента процедури достатъчно подробно, за да даде възможност на читателя да разбере характера и обхвата на извършената работа.

18. **Докладът за фактически констатации следва да съдържа:**

(а) наименование;

(б) адресат (обикновено клиентът, който ангажира одитора да извърши договорените процедури);

(в) идентифициране на конкретната финансова или нефинансова информация, по отношение на която са приложени процедурите;

(г) изявление, че извършените процедури отговарят на тези, договорени с получателя;

(д) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с изискванията на Международния стандарт за свързани по съдържание услуги, приложим към ангажименти за извършване на договорени процедури или със съответните национални стандарти или практики;

(е) когато това е приложимо, изявление, че одиторът не е независим от предприятието;

(ж) идентификация на целта, за която са извършени договорените процедури;

(з) списък на конкретно извършените процедури;

(и) описание на фактическите констатации на одитора, включително достатъчно подробна информация за установени грешки и изключения;

(й) изявление, че извършените процедури не представляват нито одит, нито преглед, и поради това, не се изразява никаква степен на сигурност;

(к) изявление, че ако одиторът е извършил допълнителни процедури, одит или преглед, биха могли да бъдат установени други въпроси, които биха били докладвани;

(л) изявление, че докладът се ограничава до онези лица, които са договорили процедурите за извършване;

(м) изявление, в случаите, когато е приложимо, че докладът се отнася само до отделни елементи, сметки, обекти или финансова и нефинансова информация, която конкретно е посочена и, че не обхваща финансовия отчет като цяло;

(н) дата на доклада;

(о) адрес на одитора;

(п) подпис на одитора.

Приложение 2 към настоящия МСССУ съдържа пример на доклад за фактически констатации, издаден във връзка с ангажимент за извършване на договорени процедури по отношение на финансова информация.

Перспектива за публичния сектор

1. *Докладът при ангажимент в публичния сектор може да не бъде ограничен до онези страни, които са договорили процедурите, които да бъдат извършени, а може да бъде предоставен също на редица предприятия или хора (например, парламентарно разследване относно конкретно публично предприятие или правителствен отдел).*

2. *Следва също да бъде отбелязано, че мандатите в публичния сектор, варират значително и следва да се обърне внимание за разграничаване на ангажиментите, които са наистина „за извършване на договорени процедури” от ангажименти, от които се очаква да бъдат одити на финансова информация, като например докладите за резултати от дейността.*

Приложение 1

Пример на писмо за поемане на ангажимент за извършване на договорени процедури

Изложеното по-долу писмо може да се използва като насока във връзка с параграф 9 на настоящия МСССУ и не е предвидено като стандартно писмо. Писмото за поемане на ангажимент следва да бъде променяно съгласно индивидуалните изисквания и обстоятелства.

Дата

До Съвета на директорите или други подходящи представители на клиента, който е ангажирал одитора

Целта на настоящото писмо е да потвърди нашето разбиране относно условията и целите на нашия ангажимент и характера и ограниченията на услугите, които ще предоставим. Нашият ангажимент ще бъде изпълнен в съответствие с изискванията на Международния стандарт за свързани по съдържание услуги (или реферирайте към съответните национални стандарти или практики), приложим по отношение на ангажименти за извършване на договорени процедури и това ще бъде посочено в нашия доклад.

Ние се договорихме да извършим следните процедури и да Ви докладваме фактическите констатации от нашата работа:

(Опишете характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които следва да бъдат извършени, включително конкретна препратка, където това е приложимо, към идентичността на документите и данните, които следва да бъдат прочетени, лицата, с които следва да се установи контакт и страните, от които ще бъдат получени потвърждения.)

Процедурите, които ние ще извършим са единствено с цел да Ви подпомогнат при (упоменете целта). Нашият доклад не следва да бъде използван с друга цел и е предназначен единствено за Ваша информация.

Процедурите, които ние ще извършим не представляват одит или преглед, съгласно изискванията на Международните одиторски стандарти или на Международните стандарти за ангажименти за преглед (или реферирайте към съответните национални стандарти или практики) и следователно, няма да бъде изразена сигурност.

Разчитаме на пълно сътрудничество от страна на Вашия персонал и вярваме, че ще ни бъдат предоставени всички данни, документация и друга информация, която ще изискаме във връзка с нашия ангажимент.

Възнаграждението, което ще фактурираме в хода на работата, се определя на база необходимото време на нашите специалисти, които са включени в ангажимента, плюс преките ни разходи. Индивидуалните часови ценови ставки варират в съответствие със степента на отговорност и необходимите опит и умения.

Молим Ви да подпишете и върнете екземпляр от това писмо като потвърждение, че то съответства на разбиранията Ви за условията на ангажимента, включително конкретните процедури, които ние се договорихме да извършим.

ХУЗ и Ко

Прието от името на
компания АБВ от

(подпис)
.....
Име и длъжност
Дата

Приложение 2

Пример на доклад за фактически констатации във връзка със задължения

ДОКЛАД ЗА ФАКТИЧЕСКИ КОНСТАТАЦИИ

До (лицата, които са ангажирали одитора)

Ние извършихме договорените с Вас процедури, изброени по-долу, по отношение на задълженията на компанията АБВ към (дата), изложени в приложените справки (не са показани в настоящия пример). Нашият ангажимент беше изпълнен в съответствие с изискванията на Международния стандарт за свързани по съдържание услуги (или реферирайте към съответните национални стандарти или практики), приложим по отношение на ангажименти за извършване на договорени процедури. Процедурите бяха извършени единствено с цел да Ви подпомогнат да оцените валидността на задълженията и могат да бъдат обобщени както следва:

1. Ние получихме и проверихме допълнението към оборотната ведомост за задълженията към (дата), изготвено от компания АБВ и сравнихме общата сума със салдото в съответната сметка в главната книга.

2. Ние сравнихме приложения списък (не е показан в настоящия пример) на основните доставчици и сумите, дължими към (дата) със съответните имена и сметки в оборотната ведомост.

3. Ние получихме отчети от доставчиците или помолихме доставчиците за потвърждение на салдата, дължими към (дата).

4. Ние сравнихме тези отчети или потвърждения със сумите, посочени в точка 2. По отношение на сумите, които не съответстват, ние получихме равнения от компания АБВ. По отношение на получените равнения, ние идентифицирахме и изготвихме списък с неплатените фактури, кредитните известия и неизплатените чекове, всеки от които надвишаваше ххх. Ние издирихме и проверихме такива фактури и кредитни известия, получени впоследствие и чекове, платени впоследствие, както и потвърдихме, че те са действително включени като дължими при равненията.

Нашите констатации могат да бъдат обобщени както следва:

а) По отношение на точка 1, ние констатирахме, че допълнението е вярно и общата сума съответства на сравняваната.

б) По отношение на точка 2, ние констатирахме, че сравнените суми си съответстват.

в) По отношение на точка 3, ние констатирахме, че са налице отчети за всички доставчици.

г) По отношение на точка 4, ние констатирахме, че сумите си съответстват, или по отношение на сумите, които не си съответстват, ние констатирахме, че компания АБВ е изготвила равнения и че кредитните известия, фактури и неизплатени чекове, надвишаващи ххх, са надлежно описани, като обекти за равнение, с изключение на следните:

(опишете изключенията)

Тъй като гореописаните процедури не представляват одит или преглед, извършен в съответствие с изискванията на Международните одиторски стандарти или на Международните стандарти за ангажименти за преглед (или съответните национални стандарти или практики), ние не изразяваме каквато и да било сигурност относно задълженията към (дата).

В случай, че бяхме извършили допълнителни процедури, или ако бяхме извършили одит или преглед на финансовия отчет в съответствие с изискванията на Международните одиторски стандарти или на Международните стандарти за ангажименти за преглед (или съответните национални стандарти или практики), биха могли да ни станат известни други въпроси, които бихме Ви докладвали.

Нашият доклад е предназначен единствено за целта, изложена в първия параграф на настоящия доклад и е за Ваша информация, поради което не следва да бъде използван за каквито и да било други цели, или да бъде разпространяван на други страни. Настоящият доклад се отнася единствено до сметките и обектите, упоменати по-горе и не разглежда каквито и да било финансови отчети на компанията АБВ като цяло.

Дата ОДИТОР
Адрес

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ 4410 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОМПИЛИРАНЕ

(В сила за доклади по ангажименти за компилиране с дата на или след 1 юли 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСССУ	1–4
Ангажимент за компилиране	5–10
Правна сила на настоящия МСССУ	11–14
Дата на влизане в сила	15
Цели	16
Определения	17
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МСССУ	18–20
Етични изисквания	21
Професионална преценка	22
Контрол върху качеството на ниво ангажимент	23
Приемане и продължаване на ангажимента	24–26
Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление	27
Изпълнение на ангажимента	28–37
Документация	38
Доклад на практикуващия професионален счетоводител	39–41
Приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МСССУ	A1–A11
Ангажимент за компилиране	A12–A18
Етични изисквания	A19–A26
Професионална преценка	A27–A29

Контрол върху качеството на ниво ангажимент A30–A32

Приемане и продължаване на ангажимента A33–A45

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление A46-A47

Изпълнение на ангажимента A48–A58

Документация A59–A61

Доклад на практикуващия професионален счетоводител A62–A69

Приложение 1: Примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране

Приложение 2: Примерни доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител

Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСССУ

1. Настоящият Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) разглежда отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато е ангажиран да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на историческа финансова информация, без да получава никаква степен на сигурност относно тази информация, и да докладва във връзка с ангажимента в съответствие с настоящия МСССУ. (Вж. параграфи А1–А2)

2. Настоящият МСССУ е приложим по отношение на ангажименти за компилиране на историческа финансова информация. Този МСССУ може да бъде прилаган със съответните адаптации и по отношение на ангажименти за компилиране на финансова информация, различна от историческата финансова информация, както и по отношение на ангажименти за компилиране на нефинансова информация. Препратка към „финансова информация” по-долу в настоящия МСССУ означава „историческа финансова информация”. (Вж. параграфи А3–А4)

3. Когато от практикуващия професионален счетоводител се изисква да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация, може да е необходимо да бъде преценено по подходящ начин дали ангажиментът следва да бъде изпълнен в съответствие с настоящия МСССУ. Факторите, които биха могли да сочат, че прилагането на настоящия МСССУ, включително докладването съгласно този МСССУ, е целесъобразно, включват това дали:

   - финансовата информация се изисква съгласно разпоредбите на приложимото законодателство или нормативни актове и дали се изисква тя да бъде подавана с цел публично огласяване;
   - е вероятно външни лица, различни от предвидените потребители на компилираната финансова информация, да асоциират практикуващия професионален счетоводител с тази финансова информация и съществува риск нивото на ангажираност на практикуващия професионален счетоводител с тази информация да бъде погрешно разбрано, например:
     - ако финансовата информация е предвидена за ползване от лица, различни от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, или може да бъде предоставяна или получавана от лица, които не са предвидените потребители на тази информация; и

- ако името на практикуващия професионален счетоводител се идентифицира с тази финансова информация. (Вж. параграф А5)

Взаимовръзка с МСКК 1[1]

4. Системите, политиката и процедурите за контрол върху качеството са отговорност на фирмата. МСКК 1 е приложим за фирми на професионални счетоводители по отношение на ангажименти за компилиране, изпълнявани от фирмата.[2] Разпоредбите на настоящия МСССУ относно контрола върху качеството на ниво отделни ангажименти за компилиране се основават на предварителното условие, че фирмата е обект на МСКК 1 или на изисквания, които са поне толкова взискателни. (Вж. параграфи А6–А11)

Ангажимент за компилиране

5. Ръководството може да поиска професионален счетоводител на публична практика да окаже съдействие при изготвянето и представянето на финансовата информация на предприятието. Ползата от ангажимент за компилиране, изпълнен в съответствие с настоящия МСССУ за потребителите на финансова информация, произтича от прилаганите от страна на практикуващия професионален счетоводител експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане и съблюдаването на професионалните стандарти, включително приложимите етични изисквания, както и от ясното комуникиране на естеството и обхвата на ангажираността на практикуващия професионален счетоводител с компилираната финансова информация. (Вж. параграфи А12–А15)

6. Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, ангажиментът за компилиране не изисква практикуващият професионален счетоводител да провери и потвърди точността или пълнотата на информацията, предоставяна от ръководството за целите на компилацията, нито да събира по друг начин доказателства с цел изразяване на одиторско мнение или заключение на базата на преглед върху изготвянето на финансовата информация.

7. Ръководството запазва отговорност за финансовата информация и за базата, на която тя е изготвена и представена. Тази отговорност включва прилагането от страна на ръководството на преценката,

---

[1] Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

[2] МСКК 1, параграф 4

необходима при изготвяне и представяне на финансовата информация, включително избора и прилагането на подходяща счетоводна политика и разработването при необходимост на разумни счетоводни приблизителни оценки. (Вж. параграфи А12–А13)

8. Настоящият МСССУ не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила в сравнение със законите и нормативните разпоредби, които регулират техните отговорности. Ангажиментът, изпълнен в съответствие с настоящия МСССУ се осъществява въз основа на предварителното условие, че ръководството или когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са се съгласили с определени отговорности, които са фундаментални за изпълнението на ангажимента за компилиране. (Вж. параграфи А12–А13)

9. Финансовата информация, която е обект на ангажимент за компилиране, може да е необходима за различни цели, включително:

   (а) за спазване на задължителни изисквания за периодично финансово отчитане, установени със закон или нормативни разпоредби; или

   (б) за цели, които не са свързани със задължителното финансово отчитане съгласно съответния закон или нормативни разпоредби, включително, например:

   - за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, изготвена на база, подходяща за техните конкретни цели (например, изготвяне на финансова информация за вътрешно ползване);
   - за периодично финансово отчитане, извършвано за външни лица съгласно договор или друга форма на споразумение (например, финансова информация, предоставяна на финансиращ орган за обосновка на отпускането или продължаването на финансиране или безвъзмездна помощ);
   - с цел извършване на сделки или операции, например, в подкрепа на сделка или операция , включваща промени в структурата на собствеността на предприятието или структурата на финансиране (например, при сливане или придобиване).

10. За изготвяне и представяне на финансовата информация могат да бъдат използвани различни общи рамки за финансово отчитане, вариращи от проста, специфична за конкретното предприятие база за счетоводно отчитане до установени стандарти за финансово отчитане. Общата рамка за финансово отчитане, възприета от ръководството за изготвяне

и представяне на финансовата информация ще зависи от естеството на предприятието и предвиденото използване на тази информация. (Вж. параграфи А16–А18)

Правна сила на настоящия МСССУ

11. Настоящият МСССУ съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при следване на този МСССУ, които осигуряват контекста, в рамките на който са изложени изискванията на настоящия МСССУ и които имат за цел да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да разбере по-добре какво трябва да бъде постигнато в един ангажимент за компилиране.

12. Настоящият МСССУ съдържа изисквания, изразени чрез съчетанието „следва да”, които имат за цел да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изпълни посочените цели.

13. В допълнение, настоящият МСССУ съдържа встъпителен материал, определения, както и приложения и други пояснителни материали, които осигуряват контекста, касаещ правилното разбиране на настоящия МСССУ.

14. Приложенията и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения на изискванията и насоки за тяхното изпълнение. Макар тези насоки сами по себе си да не налагат определени изисквания, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Приложенията и другите пояснителни материали могат да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСССУ, която подпомага прилагането на изискванията.

Дата на влизане в сила

15. Настоящият МСССУ е в сила за доклади по ангажименти за компилиране с дата на или след 1 юли 2013 г.

Цели

16. Целите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за компилиране съгласно настоящия МСССУ са:

    (а) да приложи експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане на базата на информацията, осигурена от ръководството; и

(б) да докладва в съответствие с изискванията на настоящия МСССУ.

Определения

17. Речникът на термините, включен в Ръководството[3] (Речникът) включва термините, дефинирани в настоящия МСССУ и съдържа описание на други термини, срещащи се в настоящия МСССУ, с цел подпомагане на тяхното последователно тълкуване. Следните термини имат значението, дадено им по-долу за целите на настоящия МСССУ:

(а) *Приложима обща рамка за финансово отчитане* – Общата рамка за финансово отчитане, възприета от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовата информация, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовата информация или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба. (вж. параграфи А35–А37)

(б) *Ангажимент за компилиране* – Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител прилага експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация на предприятието в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и докладва съгласно изискванията на настоящия МСССУ. В настоящия МСССУ думите „компилирам”, „компилиране” и „компилиран” са използвани в този контекст.

(в) *Съдружник, отговорен за ангажимента* – Съдружник или друго лице във фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада, издаван от името на фирмата и който, при необходимост, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(г) *Екип по ангажимента* – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или фирмата, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти, ангажирани от фирмата или фирмата, част от мрежа от фирми.

[3] Речникът на термините, отнасящи се до Международните стандарти, издадени от СМОССИС в *Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите.

(д) *Неправилно отчитане* – Разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовата информация и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Неправилно отчитане може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато финансовата информация е изготвена в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, неправилните отчитания включват също тези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител са необходими, за да бъде финансовата информация достоверно представена, във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

(е) *Практикуващ професионален счетоводител* – Професионален счетоводител на публична практика, който осъществява ангажимента за компилиране. Терминът включва съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента, или когато това е уместно – фирмата. Когато настоящият МСССУ има за цел изрично да посочи, че дадено изискване или отговорност трябва да се изпълни от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител” се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента”. Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента” и „фирма” трябва да бъдат разглеждани като отнасящи се до равносилните понятия в публичния сектор.

(ж) *Приложими етични изисквания* – Етичните изисквания, които трябва да съблюдава екипът по ангажимента, когато осъществява ангажименти за компилиране. Тези изисквания обикновено обхващат Части А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС) (с изключение на Раздел 290 *Независимост—ангажименти за одит и преглед*, и Раздел 291 *Независимост —Други ангажименти за изразяване на сигурност* в Част Б) заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (Вж. параграф А21)

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МСССУ

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да притежава разбиране за целия текст на настоящия МСССУ, включително приложенията и другите пояснителни материали, да разбира неговите цели и да прилага изискванията му по подходящ начин.

Спазване на уместните изисквания

19. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва всяко едно изискване на настоящия МСССУ, освен ако дадено конкретно изискване няма отношение към ангажимента за компилиране, например, ако обстоятелствата, адресирани от това изискване не съществуват в този ангажимент.

20. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСССУ, ако не е спазил всички изисквания на този МСССУ, имащи отношение към ангажимента за компилиране.

Етични изисквания

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва приложимите етични изисквания. (Вж. параграфи А19–А26)

Професионална преценка

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да упражнява професионална преценка при осъществяването на ангажимент за компилиране. (Вж. параграфи А27–А29)

Контрол върху качеството на ниво ангажимент

23. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме отговорност за:

    (а) цялостното качество на всеки ангажимент за компилиране, който е възложен на този съдружник; и

    (б) това, че ангажиментът се изпълнява в съответствие с политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството, чрез: (вж. параграф А30)

        (i) следване на подходящи процедури по отношение приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти; (вж. параграф А31)

        (ii) постигане на убеденост, че екипът по ангажиментът взет като цяло разполага с подходящата компетентност и способности да изпълни ангажимента за компилиране;

        (iii) запазване на повишено внимание по отношение на индикации, че членовете на екипа по ангажимента не

спазват приложимите етични изисквания и определяне на целесъобразните действия, ако на съдружника, отговорен за ангажимента, станат известни факти, сочещи, че членовете на екипа по ангажимента не са спазили приложими етични изисквания; (вж. параграф А32)

(iv) ръководене, осъществяване на надзор и изпълнение на ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(v) поемане на отговорност за воденето на подходящата документация за ангажимента.

Приемане и продължаване на ангажимента

Продължаване на взаимоотношенията с клиента, приемане на ангажимент и договаряне на условията на ангажимента

24. Практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимент, ако не е договорил условията на ангажимента с ръководството и ангажиращата го страна, в случай че е различна от ръководството, включително:

(а) предвиденото използване и разпространение на финансовата информация и евентуалните ограничения върху нейното ползване или разпространение, когато това е приложимо; (вж. параграфи А20, А33–А34, А37–А38)

(б) идентифициране на приложимата обща рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи А20, А35–А38)

(в) целите и обхвата на ангажимента за компилиране; (вж. параграф А20)

(г) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително необходимостта да спазва приложимите етични изисквания; (вж. параграф А20)

(д) отговорността на ръководството за: (вж. параграфи А39–А41)

(i) финансовата информация и за нейното изготвяне и представяне в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, която е приемлива от гледна точка на предвидената употреба на финансовата информация и предвидените потребители;

(ii) точността и пълнотата на счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, предоставена от ръководството за ангажимента за компилиране; и

(iii) преценките, необходими при изготвянето и представянето на финансовата информация, включително тези, за които практикуващият професионален счетоводител може да предостави съдействие в хода на ангажимента за компилиране; и (вж. параграф А27)

(е) очакваната форма и съдържание на доклада на практикуващия професионален счетоводител.

25. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира договорените условия на ангажимента в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение преди да изпълни ангажимента. (Вж. параграфи А42–А44)

Повтарящи се ангажименти

26. При повтарящи се ангажименти за компилиране практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали обстоятелствата, включително промени в съображенията, свързани с приемането на ангажимента, изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ръководството за съществуващите условия на ангажимента. (Вж. параграф А45)

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление

27. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да комуникира с ръководството и когато това е уместно с лицата, натоварени с общото управление, в хода на ангажимента за компилиране, всички въпроси, отнасящи се до ангажимента за компилиране, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на ръководството или лицата, натоварени с общото управление. (Вж. параграф А46-А47)

Изпълнение на ангажимента

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител

28. За да е в състояние да изпълни ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране в достатъчна степен за следното: (вж. параграфи А48–А50)

(а) бизнеса и дейността на предприятието, включително неговата счетоводна система и счетоводните му регистри; и

(б) приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително нейното прилагане в отрасъла, в който функционира предприятието.

Компилиране на финансовата информация

29. Практикуващият професионален счетоводител следва да компилира финансовата информация, като използва счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, включително съществените преценки, предоставени от ръководството.

30. Практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди с ръководството или ако е приложимо – с лицата, натоварени с общото управление, съществените преценки, за които практикуващият професионален счетоводител е предоставил съдействие в хода на компилиране на финансовата информация. (Вж. параграф А51)

31. Преди приключване на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител следва да разгледа компилираната финансова информация в светлината на разбирането си за бизнеса и дейността на предприятието и на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж. параграф А52)

32. В случай че в хода на ангажимента за компилиране на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че счетоводните записи, документите, обясненията или друга информация, включително съществените преценки, предоставени от ръководството за целите на ангажимента за компилиране са непълни, неточни или незадоволителни в друго отношение, практикуващият професионален счетоводител следва да информира за това ръководството и да изиска допълнителна или коригирана информация.

33. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да завърши ангажимента поради това, че ръководството не е предоставило изисканите счетоводни записи, документи, обяснения или друга информация, включително съществени преценки, практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента и да информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за причините, поради които се оттегля. (Вж. параграф А58)

34. В случай че в хода на ангажимента на практикуващият професионален счетоводител стане известно, че:

    (а) компилираната финансова информация не прави адекватна препратка или не описва по подходящ начин приложимата обща рамка за финансово отчитане; (вж. параграф А53)

    (б) по отношение на компилираната финансова информация се изискват промени, за да може финансовата информация да не съдържа съществени неправилни отчитания; или (вж. параграфи А54–А56)

(в) компилираната финансова информация е подвеждаща в други отношения, (вж. параграф А57)

практикуващият професионален счетоводител следва да предложи на ръководството целесъобразни промени.

35. В случай че ръководството откаже или не разреши на практикуващия професионален счетоводител да направи предложените промени в компилираната финансова информация, практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента и да информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за причините, поради които се оттегля. (Вж. параграф А58)

36. Ако оттегляне от ангажимента не е възможно, практикуващият професионален счетоводител следва да определи професионалните и правни отговорности, приложими при конкретните обстоятелства.

37. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи потвърждение от ръководството или ако това е приложимо – от лицата, натоварени с общото управление, че те поемат отговорност за окончателната версия на компилираната финансова информация. (Вж. параграф А68)

Документация

38. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента: (вж. параграфи А59–А61)

(а) Съществени въпроси, възникнали по време на ангажимента за компилиране и начина, по който тези въпроси са адресирани от практикуващия професионален счетоводител;

(б) Документиране на начина, по който компилираната финансова информация се засича със счетоводни записи, документи, обяснения и друга информация, предоставени от ръководството; и

(в) Копие от окончателния вариант на компилираната финансова информация, по отношение на която ръководството или когато това е уместно лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили отговорността както и доклада на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А68)

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

39. Важна цел на доклада на практикуващия професионален счетоводител е да се комуникира ясно естеството на ангажимента за компилиране, както и ролята и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимента. Докладът на практикуващия професионален счетоводител не представлява средство за изразяване на

мнение или заключение относно финансовата информация под каквато и да е форма.

40. Издаденият по отношение на ангажимента за компилиране доклад на практикуващия професионален счетоводител следва да бъде в писмен вид и да включва следните елементи: (вж. параграфи А62–А63, А69)

(а) Заглавие на доклада;

(б) Адресат(и), съгласно изискванията на условията на ангажимента; (вж. параграф А64)

(в) Изявление, че практикуващият професионален счетоводител е компилирал финансовата информация на базата на информация, предоставена от ръководството;

(г) Описание на отговорностите на ръководството или когато това е уместно, на лицата, натоварени с общото управление, по отношение на ангажимента за компилиране, както и по отношение на финансовата информация;

(д) Идентификация на приложимата обща рамка за финансово отчитане, а в случай че се използва рамка за финансово отчитане със специално предназначение – описание или препратка към описанието на тази рамка за финансово отчитане със специално предназначение във финансовата информация;

(е) Идентификация на финансовата информация, включително наименованието на всеки неин елемент, в случай че тя обхваща повече от един елемент, както и датата на финансовата информация или периода, за който се отнася;

(ж) Описание на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител при компилиране на финансовата информация, включително че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МСССУ, както и че практикуващият професионален счетоводител е спазил приложимите етични изисквания;

(з) Описание на това какво включва в себе си ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МСССУ;

(и) Обяснения, че:

(i) доколкото ангажиментът за компилиране не представлява ангажимент за изразяване на сигурност, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да провери и потвърди точността и пълнотата на информацията, предоставена от ръководството, за да бъде компилирана; и

(ii) съответно, практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение или заключение на

базата на преглед относно това дали финансовата информация е изготвена в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

(к) В случай, че финансовата информация е изготвена като е използвана рамка за финансово отчитане със специално предназначение, обяснителен параграф, който: (вж. параграф А65–А67)

(i) описва целта, за която се изготвя финансовата информация и ако е необходимо предвидените потребители или съдържа препратка към бележка във финансовата информация, която оповестява тази информация; и

(ii) привлича вниманието на читателите на доклада към факта, че финансовата информация е изготвена в съответствие с рамка за финансово отчитане със специално предназначение и поради тази причина може да не е подходяща за други цели;

(л) Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител;

(м) Подпис на практикуващия професионален счетоводител; и

(н) Адрес на практикуващия професионален счетоводител.

41. Практикуващият професионален счетоводител следва да датира доклада с датата, на която практикуващият професионален счетоводител е завършил ангажимента за компилиране в съответствие с настоящия МСССУ. (Вж. параграф А68)

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСССУ

Общи съображения (Вж. параграф 1)

А1. По отношение на ангажимент за компилиране, при който ангажиращата страна е лице, различно от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, настоящият МСССУ може да бъде приложен със съответната адаптация.

А2. Ангажираността на практикуващия професионален счетоводител с услугите или дейностите в хода на подпомагане на ръководството на предприятието в изготвянето и представянето на финансовата информация на предприятието може да приеме най-разнообразни форми. Когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да предостави такива услуги или дейности за предприятието съгласно настоящия МСССУ, асоциирането на

практикуващия професионален счетоводител с финансовата информация се комуникира посредством доклада на практикуващия професионален счетоводител, който се предоставя по ангажимента във вида, изискван от настоящия МСССУ. Докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа неговата изрична декларация за спазване на изискванията на настоящия МСССУ.

Приложение по отношение на ангажименти за компилиране, различни от ангажиментите за компилиране на историческа финансова информация (Вж. параграф 2)

A3. Настоящият МСССУ адресира ангажименти, при които практикуващият професионален счетоводител подпомага ръководството при изготвянето и представянето на историческа финансова информация. Този МСССУ може обаче да бъде прилаган, с необходимите адаптации, и когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на друга финансова информация. Примерите включват:

- Проформа финансова информация.
- Прогнозна финансова информация, включително финансови бюджети или прогнози.

A4. Практикуващите професионални счетоводители могат да осъществяват също така ангажименти за подпомагане на ръководството при изготвянето и представянето на нефинансова информация, например, отчети за парникови газове, статистически декларации или други декларации за подаване на информация. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да прилага настоящия МСССУ, с необходимите адаптации, когато това е уместно по отношение на тези видове ангажименти.

Съображения, имащи отношение към прилагането на настоящия МСССУ (Вж. параграф 3)

A5. Задължителното прилагане на настоящия МСССУ може да бъде конкретно посочено в национални регулации за ангажименти, при които практикуващите професионални счетоводители извършват услуги, имащи отношение към изготвянето и представянето на финансовата информация на определено предприятие (например, във връзка с изготвянето и представянето на историческа финансова информация, която се изисква да бъде подавана с цел публично огласяване). Ако задължителното прилагане не е посочено от законодателството и нормативните разпоредби, не е предвидено съгласно приложимите професионални стандарти или указано по друг начин, практикуващият професионален счетоводител може

независимо от това да достигне до заключение, че прилагането на настоящия МСССУ е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Взаимовръзка с МСКК 1 (Вж. параграф 4)

А6. МСКК 1 разглежда отговорностите на фирмата за установяване и поддържане на система за контрол върху качеството по отношение на ангажименти за свързани по съдържание услуги, включително ангажименти за компилиране. Тези отговорности са насочени към установяване на:

- системата на фирмата за контрол върху качеството; и
- съответната политика на фирмата, чието предназначение е постигане целите на системата за контрол върху качеството, както и процедурите й за внедряване и текущо наблюдение върху спазването на изискванията на тази политика.

А7. Съгласно МСКК 1, фирмата има задължение да установи и поддържа система за контрол върху качеството, която да й предостави разумна степен на сигурност че:

(а) фирмата и нейният персонал спазват изискванията на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) докладите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[4]

А8. Юрисдикция, която не е възприела МСКК 1 по отношение на ангажименти за компилиране, може да предвиди изисквания за контрол върху качеството във фирми, изпълняващи подобни ангажименти. Разпоредбите на настоящия МСССУ във връзка с контрола върху качеството на ниво ангажимент се базират на предварителното условие, че възприетите изисквания относно контрола върху качеството са поне толкова взискателни, колкото тези, съдържащи се в МСКК 1. Това се постига в случай че тези изисквания налагат на фирмата задължения да постигне целите на изискванията, съдържащи се в МСКК 1, включително задължение да установи система за контрол върху качеството, включваща политика и процедури, които адресират всеки един от следните елементи:

- Лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата;
- Приложими етични изисквания;
- Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти;

[4] МСКК 1, параграф 11

- Човешки ресурси;
- Изпълнение на ангажимента; и
- Текущо наблюдение.

A9. В контекста на системата на фирмата за контрол върху качеството, екипите по ангажиментите имат отговорност да въвеждат и изпълняват процедурите за контрол върху качеството, приложими по отношение на ангажимента.

A10. Освен в случаите, когато информация, предоставена от фирмата или от трети лица подсказва друго, екипът по ангажимента има право да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството. Така например, екипът по ангажимента може да разчита на системата на фирмата за контрол върху качеството по отношение на:

- компетентността на персонала посредством неговия подбор, назначаване и формално обучение.
- поддържането на взаимоотношенията с клиентите посредством системите за приемане и продължаване на тези взаимоотношения.
- придържането към законовите и регулаторни изисквания посредством процеса на текущо наблюдение.

Когато разглежда недостатъците, идентифицирани в системата на фирмата за контрол върху качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за компилиране, съдружникът, отговорен за ангажимента може да вземе под внимание мерките, предприети от фирмата за коригиране на ситуацията, които съдружникът, отговорен за ангажимента счете, че са достатъчни в контекста на този ангажимент за компилиране.

A11. Не е задължително недостатък в системата на фирмата за контрол върху качеството да е индикация, че ангажиментът за компилиране не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Ангажимент за компилиране

Използване на термините „ръководство” и „лица, натоварени с общото управление” (Вж. параграфи 5, 7–8)

A12. Съответните отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общото управление ще се различават при различните юрисдикции и при предприятията от различен вид. Тези различия оказват влияние върху начина, по който практикуващият професионален счетоводител

прилага изискванията на настоящия МСССУ по отношение на ръководството или лицата, натоварени с общото управление. Съответно, изразите „ръководство” и когато е уместно, „лица, натоварени с общото управление”, използвани на различни места в настоящия МСССУ имат за цел да привлекат вниманието на практикуващия професионален счетоводител върху факта, че в средата, в която действат различните предприятия е възможно да са налице различни структури и механизми за ръководство и общо управление.

A13. Разнообразните отговорности, свързани с изготвянето на финансова информация и външното финансово отчитане падат върху ръководството или върху лицата, натоварени с общото управление в зависимост от фактори, като:

- Ресурсите и структурата на предприятието;
- Съответните функции на ръководството и лицата, натоварени с общото управление в рамките на предприятието, така както са изложени в приложимите закони и нормативни разпоредби или ако предприятието не е обект на регулации – в официални споразумения за общо управление или отговорност, установени по отношение на предприятието (например, съгласно документираното в договори, устав или друг вид документ, с който се учредява предприятието).

В много от малките предприятия, често не е налице разделение между функциите на ръководство и общо управление на предприятието или лицата, натоварени с общото управление могат също така да участват в ръководенето на предприятието. В повечето други случаи, особено при по-големи предприятия, ръководството носи отговорност за осъществяване на стопанските или оперативни дейности на предприятието и за тяхното отчитане, докато лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор върху ръководството. При по-големите предприятия лицата, натоварени с общото управление често са натоварени или поемат отговорност за одобряване на финансовата информация на предприятието, особено когато тя е предвидена да бъде използвана от външни лица. При по-големите предприятия често на подгрупа лица сред тези, натоварени с общото управление, например, одитен комитет, са възложени определени надзорни отговорности. В някои юрисдикции изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с определена обща рамка е правна отговорност на лицата, натоварени с общо управление, докато в други юрисдикции това е отговорност на ръководството.

Участие в други дейности, отнасящи се до изготвянето и представянето на финансова информация (Вж. параграф 5)

A14. Обхватът на ангажимента за компилиране ще варира в зависимост от обстоятелствата. Във всеки случай обаче това ще предполага подпомагане на ръководството в изготвянето и представянето на финансовата информация на предприятието в съответствие с общата рамка за финансово отчитане на базата на информацията, предоставена от ръководството. При някои ангажименти за компилиране ръководството може вече да е изготвило финансовата информация във вид на проект или предварителна форма.

A15. Практикуващият професионален счетоводител може да бъде ангажиран също така да осъществи определени други дейности от името на ръководството в допълнение към ангажимента за компилиране. Така например, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да събере, класифицира и обобщи стоящата в основата счетоводна информация на предприятието и да обработи информацията във вид на счетоводни записи през всички етапи до изготвянето на оборотна ведомост. След това оборотната ведомост ще бъде използвана като базова информация, от която практикуващият професионален счетоводител може да компилира финансовата информация, представляваща предмет на ангажимента за компилиране, осъществяван в съответствие с настоящия МСССУ. Такъв е често случаят при по-малките предприятия, които не разполагат с добре развити счетоводни системи или при предприятия, които предпочитат да възлагат на външни доставчици изготвянето на счетоводните регистри. Настоящият МСССУ не адресира подобни допълнителни дейности, които би могъл да извършва практикуващият професионален счетоводител с цел подпомагане на ръководството в други области преди компилирането на финансовата информация на предприятието.

Общи рамки за финансово отчитане (Вж. параграф 10)

A16. Финансовата информация може да бъде изготвена в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на:

- общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители (т.е., „обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение”); или
- нужди от финансова информация на конкретни потребители (т.е., „рамка за финансово отчитане със специално предназначение”).

Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовата информация. Общата рамка за финансово отчитане може в някои случаи да бъде наричана „база на счетоводното отчитане”.

A17. Примери за често използвани общи рамки за финансово отчитане с общо предназначение са:

- Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и установените национални стандарти за финансово отчитане, приложими по отношение на предприятията, чиито ценни книжа се търгуват на регулираните пазари.
- Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП) и установените национални стандарти за финансово отчитане, приложими по отношение на малки и средни предприятия.

A18. Примери за рамки за финансово отчитане със специално предназначение, които биха могли да бъдат използвани в зависимост от конкретната цел на финансовата информация са:

- Данъчната счетоводна база, използвана в определени юрисдикции за изготвяне на финансова информация с цел изпълнение на задълженията за спазване на данъчните изисквания.
- По отношение на предприятия, които не са задължени да използват установена обща рамка за финансово отчитане:
  - Счетоводната база, използвана във финансовата информация на конкретно предприятие, която е подходяща с оглед предвидената употреба на финансовата информация и на обстоятелствата, свързани с предприятието (например, използване на счетоводно отчитане на парична база с избрани начисления, като разчети за вземания и задължения, водещи до баланс и отчет за доходите; или използване на установена обща рамка за финансово отчитане, модифицирана така, че да отговаря на конкретната цел за изготвяне на финансовата информация).
  - Счетоводно отчитане на парична база, водещо до отчет за постъпилите и разходвани средства (например, с цел разпределяне на превишението на паричните постъпления над издръжката към собствениците на отдаден под наем имот; или за отчитане на движението на наличната сума парични средства за дребни разходи на даден клуб).

Етични изисквания (Вж. параграф 21)

A19. Част А от Кодекса на СМСЕС установява фундаменталните принципи на професионална етика, които практикуващите професионални

счетоводители трябва да спазват, и предоставя концептуална рамка за прилагането на тези принципи. Фундаменталните принципи са:

(а) Почтеност;

(б) Обективност;

(в) Професионална компетентност и надлежно внимание;

(г) Конфиденциалност; и

(д) Професионално поведение.

Част Б от Кодекса на СМСЕС илюстрира начина, по който концептуалната рамка следва да бъде прилагана в конкретни ситуации. При спазване на изискванията на Кодекса на СМСЕС, заплахите за съблюдаването от страна на практикуващия професионален счетоводител на приложимите етични изисквания трябва да бъдат идентифицирани и подходящо адресирани.

Етични съображения относно асоциирането на практикуващия професионален счетоводител с информацията (Вж. параграфи 21, 24(а)–(г))

А20. Съгласно Кодекса на СМСЕС,[5] при прилагането на принципа на почтеност, от професионалния счетоводител се изисква да не бъде свързван умишлено с доклади, декларации, комуникация или друга информация, за които той счита, че информацията:

(а) съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление;

(б) съдържа безотговорно дадени изявления или информация; или

(в) пропуска или прикрива информация, която се изисква да бъде включена, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Когато професионалният счетоводител узнае, че е бил свързан с подобна информация, то Кодексът на СМСЕС изисква от счетоводителят да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.

Независимост (Вж. параграфи 17(ж), 21)

А21. Въпреки че Раздел 290 *Независимост—ангажименти за одит и преглед* и Раздел 291 *Независимост —други ангажименти за изразяване на сигурност* в Част Б от Кодекса на СМСЕС не са приложими по отношение на ангажименти за компилиране, националните етични кодекси или законодателството и нормативните

[5] Част А на Кодекса на СМСЕС, параграф 110.2

разпоредби могат да посочват конкретно изисквания или правила за оповестяване, отнасящи се до независимостта.

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

А22. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може:

(а) да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието;

(б) да установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.[6]

А23. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания; или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин.

А24. Съгласно параграф 28 от настоящия МСССУ, от практикуващия професионален счетоводител не се очаква да притежава ниво на разбиране относно закони и нормативни разпоредби, надхвърлящо това, необходимо, за да е в състояние да изпълни ангажимента за компилиране. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания обаче, може да предполагат практикуващият професионален счетоводител да използва познания, професионална преценка и експертни умения, за да отговори на такива случаи на неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е в

[6] Вж., например, Раздели 225.51 до 225.52 от Кодекса на СМСЕС

крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

A25. При някои обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания[7].

A26. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми), да получи правен съвет, за да разбере професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие или да се консултира, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност)[8].

Професионална преценка (Вж. параграфи 22, 24(д)(iii))

A27. Професионалната преценка е особено важна за правилното изпълнение на ангажимента за компилиране. Това е така, защото интерпретирането на приложимите етични изисквания и изискванията на настоящия МСССУ, както и необходимостта от информирани решения по време на целия ангажимент за компилиране, изискват прилагането на подходящите знания и опит по отношение на фактите и обстоятелствата на ангажимента. Професионалната преценка е необходима по-специално, когато ангажиментът предполага подпомагане на ръководството на предприятието във вземането на решения относно:

- Уместността на общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде използвана за изготвяне и представяне на финансовата информация на предприятието с оглед предвидената употреба на финансовата информация и нейните предвидени потребители.

---

[7] Вж., например, Раздел 140.7 и Раздел 225.53 от Кодекса на СМСЕС

[8] Вж., например, Раздел 225.55 от Кодекса на СМСЕС

- Използването на приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително:
  - Избор на подходяща счетоводна политика съгласно тази обща рамка;
  - Разработване на приблизителни счетоводни оценки, които са необходими, за да бъде тази финансова информация изготвена и представена съгласно въпросната обща рамка; и
  - Изготвяне и представяне на финансовата информация в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Съдействието на практикуващия професионален счетоводител на ръководството винаги се предоставя на базата на това, че ръководството или когато е уместно, лицата, натоварени с общото управление, разбират съществените преценки, които са отразени във финансовата информация и поемат отговорност за тези преценки.

A28. Професионалните преценки предполагат прилагане на подходящо обучение, знания и опит, в контекста, предоставен от настоящия МСССУ и счетоводните и етични стандарти, при вземането на информирани решения относно курса на действие, който е подходящ при обстоятелствата на конкретния ангажимент за компилиране.

A29. Упражняването на професионална преценка в отделните ангажименти се основава на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител за ангажимента, включително:

- Знанията, придобити от изпълнение на други ангажименти, осъществявани за предприятието, когато това е приложимо (например, услуги, свързани с данъчното облагане).
- Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за бизнеса и дейностите на предприятието, включително неговата счетоводна система и използването на приложимата обща рамка за финансово отчитане в отрасъла, в който функционира предприятието.
- Степента, в която изготвянето и представянето на финансовата информация изисква упражняване на преценка от страна на ръководството.

Контрол върху качеството на ниво ангажимент (Вж. параграф 23(б))

А30. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента и подходящите съобщения до останалите членове на екипа по ангажимента при поемането на отговорност за цялостното качество при всеки един ангажимент подчертават важното значение за постигане качество на ангажимента на:

(а) извършване на работа, която съответства на професионалните стандарти и на законовите и регулаторни изисквания;

(б) спазване изискванията на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството, когато това е приложимо; и

(в) издаване на доклада на практикуващия професионален счетоводител за ангажимента в съответствие с настоящия МСССУ.

Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажименти за компилиране (Вж. параграф 23(б)(i))

А31. МСКК 1 изисква фирмата да получи такава информация, каквато счете за необходима при конкретните обстоятелства преди приемане на ангажимент с нов клиент, при вземане на решение дали да продължи съществуващ ангажимент и при обмисляне на приемането на нов ангажимент със съществуващ клиент. Информацията, която помага на съдружника, отговорен за ангажимента при вземането на решение дали приемането или продължаването на взаимоотношения с клиента и ангажименти за компилиране са целесъобразни, може да включва информация за почтеността на основните собственици, ключовото ръководство и лицата, натоварени с общото управление. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента има причини да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, която вероятно ще окаже влияние върху правилното изпълнение на ангажимента, може да не е целесъобразно този ангажимент да бъде приеман.

Спазване на приложимите етични изисквания при изпълнение на ангажимента (Вж. параграф 23(б)(iii))

А32. МСКК 1 посочва отговорностите на фирмата за установяване на политика и процедури, разработени с цел осигуряване на разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват приложимите етични изисквания. Настоящият МСССУ излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента по отношение спазването от страна на екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания.

Приемане и продължаване на ангажимента

Идентифициране на предвидената употреба на финансовата информация (Вж. параграф 24(а))

А33. Предвидената употреба на финансовата информация се идентифицира чрез реферираме към приложимото законодателство, нормативни разпоредби или други установени споразумения относно предоставянето на финансова информация от предприятието, вземайки под внимание потребностите от финансова информация на вътрешните или външни по отношение на предприятието лица, които се явяват предвидените потребители. Примерите включват финансова информация, която се изисква да бъде предоставена от предприятието във връзка с осъществяването на сделки и операции или финансови споразумения с външни лица, като доставчици, банки или други лица, предоставящи финансиране.

А34. Идентификацията от страна на практикуващия професионален счетоводител на предвидената употреба на финансовата информация включва също разбирането за такива фактори, като конкретната цел на ръководството или когато това е приложимо на лицата, натоварени с общото управление, която се очаква да бъде постигната чрез искането за ангажимент за компилиране, и целите на ангажиращата страна, когато тя е различна. Така например, орган или организация, предоставяща безвъзмездно финансиране, може да изиска предприятието да предостави финансова информация, компилирана от професионален счетоводител с оглед получаване на информация за определени аспекти от дейността и операциите на предприятието, изготвена в посочена форма, с цел обосноваване отпускането на безвъзмездни средства или продължаването на тяхното предоставяне.

Идентифициране на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи 17(а), 24(б))

А35. Решението относно общата рамка за финансово отчитане, която ръководството възприема по отношение на финансовата информация, се взема в контекста на предвидената употреба на информацията, описана в договорените условия на ангажимента, както и на изискванията на приложимото законодателство или нормативни разпоредби.

А36. По-долу са посочени примери за фактори, които биха могли да са индикация, че е уместно да бъде преценено дали общата рамка за финансово отчитане е приемлива:

- Естеството на предприятието и дали то е регулирано, например, дали това е предприятие със стопанска цел, предприятие от публичния сектор или организация с нестопанска цел.

- Предвидената употреба на финансовата информация и предвидените потребители. Така например, може да е предвидено финансовата информация да бъде използвана от широк кръг потребители или, обратно, да бъде използвана от ръководството или определени външни потребители в контекста на конкретна цел, посочена като част от договаряне условията на ангажимента за компилиране.
- Дали приложимата обща рамка за финансово отчитане е предписана или посочена в приложимото законодателство и нормативни разпоредби, в договор или в друг вид споразумение с трети лица, или като част от договорености за общо управление и отговорност, възприети доброволно от предприятието.
- Естеството и формата на финансовата информация, която ще бъде изготвена и представена съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, например, пълен комплект на финансов отчет, единичен финансов отчет или финансова информация, представена в друг формат, договорен между страни по договор или друг вид споразумение.

Уместни фактори, когато финансовата информация е предвидена за конкретна цел (Вж. параграф 24(а) –(б))

А37. По принцип ангажиращата страна съгласува с предвидените потребители естеството и формата на финансовата информация, която е предназначена за конкретна цел, например, както е определена съгласно клаузите за финансово отчитане, съдържащи се в договор или споразумение за отпускане на безвъзмездни средства по проект или съобразно необходимостта да бъдат потвърдени сделките и дейността на предприятието. Съответният договор може да изисква използването на установена обща рамка за финансово отчитане, например обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение, установена от оторизиран или признат орган за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Като алтернатива, страните по договора могат да се съгласят с използването на обща рамка с общо предназначение с модификации или адаптации, отговарящи на техните конкретни потребности. В такъв случай, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да бъде описана във финансовата информация и в доклада на практикуващия професионален счетоводител като клаузите относно финансовото отчитане, съдържащи се в посочения договор, а не чрез реферирене към модифицираната обща рамка за финансово отчитане. В такива случаи, независимо че компилираната финансова информация може да бъде по-широко огласена, приложимата обща рамка за финансово

отчитане е рамка със специално предназначение и от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва съответните отчетни изисквания на настоящия МСССУ.

A38. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане е рамка за финансово отчитане със специално предназначение, настоящият МСССУ изисква от практикуващия професионален счетоводител да документира евентуални ограничения върху предвиденото използване или разпространение на финансовата информация в писмото за поемане на ангажимента, както и да посочи в доклада на практикуващия професионален счетоводител, че финансовата информация е изготвена с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение и в резултат може да не е подходяща за други цели.

Отговорности на ръководството (Вж. параграф (24(д))

A39. Съгласно настоящия МСССУ, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи съгласието на ръководството или когато това е приложимо, на лицата, натоварени с общото управление, за отговорностите на ръководството по отношение както на финансовата информация, така и на ангажимента за компилиране като предварително условие за приемане на ангажимента. При по-малките предприятия ръководството или когато това е приложимо, лицата, натоварени с общото управление, може да не са добре информирани какви са тези отговорности, включително отговорностите, произтичащи от приложимото законодателство или нормативни разпоредби. С цел получаване съгласието на ръководството на информирана база, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да обсъди тези отговорности с ръководството преди да потърси съгласието на ръководството.

A40. В случай че ръководството не потвърди отговорностите си в контекста на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител няма да е в състояние да осъществи ангажимента и не е уместно практикуващият професионален счетоводител да приема този ангажимент, освен ако това не се изисква от него съгласно приложимото законодателство или нормативни разпоредби. При обстоятелства, съгласно които от практикуващия професионален счетоводител се изисква независимо от всичко да приеме ангажимента, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да комуникира с ръководството важността на тези въпроси и последствията за ангажимента.

A41. Практикуващият професионален счетоводител има право да разчита ръководството да предостави цялата уместна информация за ангажимента за компилиране на точна, пълна и своевременна база.

Формата на предоставената от ръководството за целите на ангажимента информация ще варира при различните обстоятелства, свързани с ангажимента. Най-общо тя обхваща счетоводни записи, документи, обяснения и друга информация, имащи отношение към компилирането на финансовата информация, използвайки приложимата обща рамка за финансово отчитане. Предоставената информация може да включва, например, информация за предположенията, намеренията или плановете на ръководството, стоящи в основата на разработването на счетоводните приблизителни оценки, необходими за компилиране на информацията съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Писмо за ангажимент или друга форма на писмено споразумение (Вж. параграф 25)

A42. В интерес както на ръководството или ангажиращата страна, ако е различна от него, така и на практикуващия професионален счетоводител е, практикуващият професионален счетоводител да изпрати писмо за ангажимент до ръководството и когато е приложимо до ангажиращата го страна преди да бъде изпълнен ангажиментът за компилиране, с цел избягване на недоразумения във връзка с ангажимента за компилиране. Писмото за ангажимент потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител приема ангажимента и потвърждава въпроси като:

- Целите и обхвата на ангажимента, включително разбирането на страните по този ангажимент, че ангажиментът не е ангажимент за изразяване на сигурност.
- Предвиденото използване и разпространение на финансовата информация, както и евентуалните ограничения върху използването или разпространението й (когато това е приложимо).
- Отговорностите на ръководството по отношение на ангажимента за компилиране.
- Обхвата на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително че практикуващият професионален счетоводител няма да изразява одиторско мнение или заключение на базата на преглед върху финансовата информация.
- Формата и съдържанието на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител за ангажимента.

Форма и съдържание на писмото за ангажимент

A43. Формата и съдържанието на писмото за ангажимент могат да са

различни при всеки един ангажимент. В допълнение към въпросите, изисквани от настоящия МСССУ, писмото за ангажимент може да съдържа примерно препратки относно:

- Споразумения във връзка с участието на други практикуващи професионални счетоводители и експерти в някои аспекти на ангажимента за компилиране.
- Договорености, които трябва да бъдат постигнати с предходния практикуващ професионален счетоводител, ако има такъв, в случай че става въпрос за първоначален ангажимент.
- Възможността от ръководството или когато това е приложимо от лицата, натоварени с общото управление, да бъде поискано да потвърдят писмено дадена информация или обяснения, предоставени устно на практикуващия професионален счетоводител по време на ангажимента.
- Собственост върху информацията, използвана за целите на ангажимента за компилиране, правейки разграничение между документите и информацията на предприятието, предоставени за ангажимента и документацията по ангажимента на практикуващия професионален счетоводител, съобразявайки се с приложимото законодателство и нормативни разпоредби.
- Искане от ръководството или ангажиращата страна, ако е различна от него, да потвърдят получаването на писмото за ангажимент и да изразят съгласие с условията на ангажимента, изложени в него.

Примерно писмо за ангажимент

A44. Примерно писмо за ангажимент за компилиране е представено в Приложение 1 към настоящия МСССУ.

Повтарящи се ангажименти (Вж. параграф 26)

A45. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да не изпраща ново писмо за ангажимент или друго писмено споразумение за всеки период. Възможно е обаче следните фактори да са индикация, че е целесъобразно условията на ангажимента за компилиране да бъдат преразгледани или съществуващите условия на ангажимента да бъдат припомнени на ръководството или на ангажиращата страна, когато това е приложимо:

- Индикация, че ръководството или когато това е приложимо, ангажиращата страна, неправилно разбират целта и обхвата на ангажимента.
- Преразгледани или специални условия на ангажимента.

- Неотдавнашна промяна във висшето ръководство на предприятието.
- Съществена промяна в структурата на собственост на предприятието.
- Съществена промяна в естеството и размера на бизнеса на предприятието.
- Промяна в законовите или регулаторни изисквания, оказваща влияние върху предприятието.
- Промяна в приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление
(Вж. параграф 27)

A46. Подходящият момент на комуникациите ще варира в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента за компилиране. Обстоятелствата, имащи отношение към въпроса, включват значението и естеството на проблема и евентуалните действия, които се очаква да бъдат предприети от ръководството или лицата, натоварени с общото управление. Така например, може да е целесъобразно съществена трудност по време на ангажимента да бъде комуникирана, колкото е възможно по-бързо от практическа гледна точка, в случай че ръководството или лицата, натоварени с общото управление ще бъдат в състояние да помогнат на практикуващият професионален счетоводител да преодолее тази трудност.

A47. Приложимите етични изисквания може да включват изискване за докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби до подходящото ниво на ръководството или до лицата, натоварени с общо управление. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничават комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Изпълнение на ангажимента

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 28)

A48. Придобиването на разбиране за бизнеса и дейността на предприятието, включително за неговата счетоводна система и счетоводните му регистри, е непрекъснат процес, който протича по време на целия ангажимент за компилиране. Това разбиране установява референтната рамка, в която практикуващият професионален счетоводител упражнява професионална преценка при компилиране на финансовата информация.

A49. Широтата и задълбочеността на разбирането, което практикуващият професионален счетоводител притежава или придобива по отношение на бизнеса и дейността на предприятието са по-ограничени от тези на разбирането, притежавано от ръководството. Те са насочени към нивото, което е достатъчно, за да бъде практикуващият професионален счетоводител в състояние да компилира финансовата информация съгласно условията на ангажимента.

A50. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание, когато придобива разбиране за бизнеса и дейността на предприятието и приложимата обща рамка за финансово отчитане включват:

- Големината и сложността на предприятието и неговата дейност.
- Сложността на общата рамка за финансово отчитане.
- Задълженията или изискванията по отношение на финансовото отчитане на предприятието, независимо дали те съществуват съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, съгласно клаузите на договор или друга форма на споразумение с трета страна или в контекста на доброволни споразумения за финансово отчитане.
- Степента на развитие на структурата на ръководство и общо управление на предприятието по отношение ръководството и надзора над счетоводните записи и системите за финансово отчитане на предприятието, които стоят в основата на изготвянето на финансовата информация на предприятието.
- Степента на развитие и сложността на системите за счетоводно и финансово отчитане на предприятието и свързаните с тях контроли.
- Естеството на активите, пасивите, приходите и разходите на предприятието.

Компилиране на финансовата информация

Съществени преценки (Вж. параграф30)

A51. При някои ангажименти за компилиране практикуващият професионален счетоводител не предоставя съдействие на ръководството при изготвяне на съществените преценки. При други ангажименти, практикуващият професионален счетоводител може да предоставя такова съдействие, например, във връзка с необходима приблизителна счетоводна оценка или подпомагане на ръководството, когато то обмисля подходящата счетоводна политика. Когато се предоставя съдействие, необходимо е обсъждане с ръководството, така че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, да разберат съществените преценки, отразени във финансовата информация и да поемат своята отговорност относно тези преценки.

Запознаване с финансовата информация (Вж. параграф 31)

A52. Запознаването с финансовата информация от страна на практикуващият професионален счетоводител има за цел да му помогне да изпълни своите етични задължения, имащи отношение към ангажимента за компилиране.

Предлагане на промени във финансовата информация

Препратка или описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 34(а))

A53. Може да съществуват обстоятелства, при които приложимата обща рамка за финансово отчитане е установена обща рамка за финансово отчитане със значителни отклонения от нея. В случай че описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане в компилираната финансова информация препраща към установената обща рамка за финансова отчитане със значителни отклонения, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да прецени дали препратката към установената обща рамка не е подвеждаща при конкретните обстоятелства, свързани с този ангажимент.

Промени с оглед съществени неправилни отчитания и за да не бъде подвеждаща информацията (Вж. параграф 34(б)–(в))

A54. Практикуващият професионален счетоводител преценява нивото на същественост в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Някои общи рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовата информация. Независимо че общите

рамки за финансово отчитане може да разглеждат нивото на същественост по различен начин, като цяло те обясняват, че:

- неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло да се очаква, че те, разгледани самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на тази финансова информация;
- преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят от размера или от естеството на неправилните отчитания, или от някаква комбинация между тях; и
- преценките относно въпроси, които са съществени за потребителите на финансовата информация се базират на отчитането на общите нужди от финансова информация на потребителите като група. Евентуалните последствия от неправилните отчитания за конкретни отделни потребители, чиито нужди може да варират в широки граници, не се вземат под внимание.

A55. Ако присъства в приложимата обща рамка за финансово отчитане, подобен коментар предоставя референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при разбирането на нивото на същественост за целите на ангажимента за компилиране. Ако такъв коментар не е включен, изложените по-горе съображения предоставят на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка.

A56. Схващането на практикуващия професионален счетоводител за нуждите на потребителите на финансовата информация оказва влияние върху неговото виждане за нивото на същественост. В този контекст, за практикуващия професионален счетоводител е разумно да приеме, че потребителите:

- разполагат с разумни познания за бизнеса и икономическата дейност, както и за счетоводното отчитане на предприятието и с готовност да проучат финансовата информация с разумно внимание и задълбоченост;
- разбират, че финансовата информация е изготвена и представена с оглед на определено ниво на същественост;
- отчитат елементите на несигурност, вътрешноприсъщи на оценяването на суми на базата на използването на приблизителни оценки, преценки и вземане под внимание на бъдещи събития; и

- вземат разумни икономически решения на базата на данните, съдържащи се в тази финансова информация.

A57. Приложимата обща рамка за финансово отчитане може да съдържа като предварително условие изискването финансовата информация да е изготвена на базата на предположението за действащо предприятие. Ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че съществува несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител може при необходимост да предложи по-подходящо представяне съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане или подходящи оповестявания, отнасящи се до способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, за да спази изискванията на тази обща рамка и да избегне риска финансовата информация да бъде подвеждаща.

Условия, изискващи практикуващият професионален счетоводител да се оттегли от ангажимента (Вж. параграфи 33, 35)

A58. При обстоятелства, адресирани от изискванията на настоящия МСССУ, когато е необходимо оттегляне от ангажимента, отговорността да се информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление за причините за оттеглянето предоставят възможност да бъдат обяснени етичните задължения на практикуващия професионален счетоводител.

Документация (Вж. параграф 38)

A59. Документацията, изисквана от настоящия МСССУ служи за редица цели, включително:

- Осигуряване на документация относно въпроси, които ще продължават да имат отношение към бъдещи ангажименти за компилиране.
- Създаване на възможност екипът по ангажимента, когато това е приложимо, да бъде държан отговорен за работата си, включително за документиране приключването на ангажимента.

A60. Практикуващият професионален счетоводител може да разгледа също възможността да включи в документацията на ангажимента копие от оборотната ведомост на предприятието, обобщение на съществените счетоводни записи или друга информация, която практикуващият професионален счетоводител е използвал за осъществяване на компилирането.

A61. Когато документира как компилираната финансова информация се засича със стоящите в основата й счетоводни записи, документи, обяснения или друга информация, предоставени от ръководството за целите на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител може, например, да въведе в таблица равнението на салдата по сметки от главната книга на предприятието с компилираната финансова информация, включително коригиращите счетоводни записи или други промени във финансовата информация, които практикуващият професионален счетоводител е съгласувал с ръководството в хода на ангажимента.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 40)

A62. Писменият доклад обхваща докладите, издадени на хартиен носител и тези, издадени с помощта на електронни средства.

A63. Когато на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че компилираната финансова информация и докладът на практикуващия професионален счетоводител ще бъдат включени в документ, съдържащ и друга информация, като например финансов отчет, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли, ако формата на представяне позволява, да посочи номерата на страниците, на които е представена финансовата информация. Това ще помогне на потребителите да идентифицират финансовата информация, за която се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Адресати на доклада (Вж. параграф 40(б))

A64. Законодателството или нормативните разпоредби могат да конкретизират към кого трябва да бъде адресиран докладът на практикуващия професионален счетоводител в дадената юрисдикция. Докладът на практикуващия професионален счетоводител обикновено се адресира до лицето, което е ангажирало практикуващия професионален счетоводител съгласно условията на ангажимента, като обичайно това е ръководството на предприятието.

Финансова информация, изготвена с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение (Вж. параграф 40(и))

A65. Съгласно настоящия МСССУ, в случай че финансовата информация е изготвена като е използвана рамка за финансово отчитане със специално предназначение, изисква се докладът на практикуващия професионален счетоводител да обърне вниманието на читателите на доклада върху рамката за финансово отчитане със специално предназначение, използвана във финансовата информация, и да посочи, че поради тази причина финансовата информация може да не е

подходяща за други цели. Това може да бъде подсилено от допълнителна клауза, ограничаваща или разпространението, или използването, или както разпространението, така и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител единствено до предвидените потребители.

A66. Финансовата информация, изготвена за определена цел може да бъде получена от лица, различни от предвидените потребители, които биха могли да се опитат да използват информацията за цели, различаващи се от тези, за които информацията е била предназначена. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да предоставят финансови отчети, изготвени с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение и тези финансови отчети да станат обществено достояние. Фактът на разширяване кръга на лицата, различни от предвидените потребители, имащи достъп до тези финансови отчети, не означава, че в такъв случай финансовите отчети стават финансови отчети с общо предназначение. Изявленията на практикуващия професионален счетоводител, които се изисква да бъдат включени в доклада му са необходими, за да привлекат вниманието на читателите на доклада лица към факта, че финансовият отчет е изготвен съгласно рамка за финансово отчитане със специално предназначение и поради това може да не е подходящ за други цели.

Ограничение върху използването и разпространението на доклада на практикуващия професионален счетоводител

A67. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за подходящо да посочи, че докладът на практикуващия професионален счетоводител е предвиден единствено за конкретно посочените предвидени потребители на финансовата информация. В зависимост от законодателството и нормативните разпоредби на дадената юрисдикция това може да бъде постигнато, като се ограничи разпространението или използването, или както разпространението, така и използването, на доклада на практикуващия професионален счетоводител, единствено до предвидените потребители.

Приключване на ангажимента за компилиране и датиране на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 37, 38, 41)

A68. Процесът, който съществува в рамките на предприятието за одобряване на финансовата информация от ръководството или когато това е приложимо, от лицата, натоварени с общото управление, е уместно съображение за практикуващия професионален счетоводител, когато приключва ангажимента за компилиране. В зависимост от естеството и целта на финансовата информация, може да съществува установен процес на одобряване, който се изисква да бъде следван от ръководството или от лицата, натоварени с общото управление, или

който е предписан в приложимото законодателство или нормативни разпоредби, за изготвяне и финализиране на финансовата информация или финансовите отчети на предприятието.

Примерни доклади (Вж. параграф 40)

A69. Приложение 2 към настоящия МСССУ съдържа примери за доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител, включващи необходимите елементи на доклада.

Приложение 1

(Вж. параграф А44)

Примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране

По-долу е представено примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране, който илюстрира приложимите изисквания и насоки, съдържащи се в настоящия МСССУ. Писмото няма задължителен характер, а е предназначено да служи само като ориентир, който може да бъде използван заедно със съображенията, изложени в настоящия МСССУ. То трябва да бъде адаптирано в съответствие с изискванията и обстоятелствата, отнасящи се до отделните ангажименти за компилиране. Проектът на писмото се отнася до компилирането на финансов отчет за един-единствен отчетен период и се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се ангажименти, описани в настоящия МСССУ. Може да е целесъобразно да бъде потърсена юридическа консултация, дали дадено писмо, което се предлага, е подходящо.

Това писмо за ангажимент илюстрира следните обстоятелства:

- Финансовият отчет трябва да бъде компилиран за използване единствено от ръководството на компанията (компания ABC), като използването на финансовия отчет ще бъде ограничено до ръководството. Използването и разпространението на доклада на практикуващия професионален също се ограничава до ръководството.
- Компилираният финансов отчет ще обхваща единствено баланса на компанията към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите за годината, завършваща на тази дата, без пояснителни приложения. Ръководството е определило финансовият отчет да бъде изготвен на базата на начислението, съгласно описаното.

***

До ръководството[1] на компания ABC:

[Цел и обхват на ангажимента за компилиране]

Вие поискахте от нас да предоставим следните услуги:

---

[1] В настоящото примерно писмо за ангажимент препратките към „Вие”, „ние” „нас”, „ръководството”, „лицата, натоварени с общото управление” и “практикуващия професионален счетоводител” могат да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

На базата на информацията, която ще ни предоставите, ние ще Ви съдействаме при изготвянето и представянето на следните елементи на финансовия отчет на компания ABC: баланс на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и отчет за доходите за годината, завършваща на тази дата, на база на историческата стойност, отразявайки всички сделки и операции с парични средства и в допълнение на търговски задължения, търговски вземания, намалени с коректив за съмнителни вземания, материални запаси, отчетени на база на средна цена на придобиване, текущи данъци върху дохода, дължими към отчетната дата и капитализиране на съществените дълготрайни активи по цена на придобиване, амортизирани в течение на приблизително оценените срокове на полезен живот на линейна база. Този финансов отчет няма да включва пояснителни приложения, с изключение на пояснителното приложение, описващо счетоводната база, изложена в настоящото писмо за ангажимент.

Целта, за която ще се използва финансовият отчет е да се предостави финансова информация за период от една цяла година, показваща финансовото състояние на предприятието към финансово-отчетната дата 31 декември 20X1 г. и финансовите резултати от дейността за годината, завършваща на тази дата. Финансовият отчет ще бъде единствено за Ваша употреба и няма да бъде предоставян на други лица.

Нашите отговорности

Ангажиментът за компилиране предполага прилагане на експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане с цел да Ви подпомогнем при изготвянето и представянето на финансова информация. Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставяте за ангажимента за компилиране, нито да съберем по друг начин доказателства, за да изразим одиторско мнение или заключение на базата на преглед. Съответно, ние няма да изразим одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали финансовият отчет е изготвен в съответствие с посочената от Вас счетоводна база, описана по-горе.

Ние ще изпълним ангажимента за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*. МСССУ 4410 (преработен) изисква от нас при осъществяване на този ангажимент да спазим приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание. За тази цел, от нас се изисква да спазваме *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС).

Вашите отговорности

Ангажиментът за компилиране, който ще бъде изпълнен се осъществява на базата на това, че Вие потвърждавате и разбирате, че нашата роля е да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на финансовия отчет в съответствие с общата рамка за финансово отчитане, която Вие сте възприели по отношение на финансовите отчети. Съответно, Вие носите следните общи отговорности, които са от фундаментално значение, за да осъществим ангажимента за компилиране в съответствие с МСССУ 4410 (преработен):

(а) отговорност за финансовия отчет и за неговото изготвяне и представяне в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, която е приемлива с оглед предвидената употреба на финансовия отчет и с оглед на предвидените потребители;

(б) отговорност за точността и пълнотата на счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, които ни предоставяте с цел компилиране на финансовия отчет;

(в) отговорност за преценките, необходими при изготвянето и представянето на финансовия отчет, включително за тези, за които може да предоставим съдействие в хода на ангажимента за компилиране.

Нашият доклад за компилиране

Като част от нашия ангажимент, ние ще издадем доклада си, съпътстващ компилирания от нас финансов отчет, който ще опише финансовия отчет и работата, която сме извършили във връзка с този ангажимент за компилиране [вж. приложението]. Докладът ще посочва също така, че използването на финансовия отчет е ограничено до целта, изложена в настоящото писмо за ангажимент, както и че използването и разпространението на доклада ни, предоставен във връзка с ангажимента за компилиране, са ограничени до Вас в качеството на ръководство на компания ABC.

Моля да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо като потвърждение, че то съответства на разбиранията Ви за договореностите във връзка с нашия ангажимент да компилираме финансовия отчет, описан в настоящото писмо, и съответно с нашите отговорности.

[*Друга уместна информация*]

[*Добавете друга информация, като например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай*.]

XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на ръководството на компания ABC

(подпис)

.....

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

(Вж. параграф А69)

Примерни доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител

Ангажиментът за компилиране по отношение на финансов отчет с общо предназначение

- Илюстрация 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

Ангажиментът за компилиране по отношение на финансов отчет, изготвен със специална цел

- Илюстрация 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва модифицирана обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

Ангажименти за компилиране по отношение на финансова информация, изготвена със специална цел, при което използването или разпространението на финансовата информация е ограничено до предвидените потребители

- Илюстрация 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, посочена в договор.
- Илюстрация 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, избрана от ръководството на предприятието по отношение на финансова информация, необходима за собствени цели на ръководството.
- Илюстрация 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансова информация, която е елемент, сметка или позиция, представляваща [*добавете подходяща препратка към информация, необходима за целите на спазване на регулаторни изисквания*].

Илюстрация 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

- **Финансов отчет с общо предназначение, изискван съгласно приложимото законодателство, което посочва, че финансовият отчет на предприятието трябва да бъде изготвен, като се прилагат Международните стандарти за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП).**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания ABC]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща отчет за финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г., отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП). Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е изготвен в съответствие с МСФО за МСП.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва модифицирана обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

- **Финансов отчет, изготвен като се използва обща рамка за финансово отчитане с общо предназначение, възприета от ръководството на модифицирана база.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане са Международните стандарти за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП), с изключение на третирането на имот, който е бил преоценен, вместо да бъде отчетен по историческата си цена на придобиване.**
- **Използването или разпространението на финансовия отчет не е ограничено.**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания ABC]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща отчет за финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г., отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е

изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение X.

Както е посочено в Пояснително приложение X, финансовият отчет е изготвен и представен в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП), с изключение на имот, който е преоценен във финансовия отчет, вместо да бъде отчитан по историческата си цена на придобиване. Финансовият отчет е изготвен за целта, описана в Пояснително приложение Y към финансовия отчет. Съответно, този финансов отчет може да не е подходящ за други цели.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, посочена в договор.

- **Финансов отчет, изготвен така, че да съответства на клаузите на договор, прилагайки счетоводната база, посочена в този договор.**
- **Практикуващият професионален счетоводител е ангажиран от страна, различна от ръководството и лицата, натоварени с общото управление на предприятието.**
- **Финансовият отчет е предназначен да бъде използван само от лицата, посочени в договора.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до предвидените потребители на финансовия отчет, посочени в договора**.

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ангажиращата страна[1]]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC („компанията”) на базата на информацията, предоставена от ръководството на компанията („ръководството”). Този финансов отчет обхваща *[посочете всички елементи от финансовия отчет, изготвени съгласно счетоводната база, посочена в договора и периода/датата, за които те се отнасят*].

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогнем ръководството в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от ръководството.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или

[1] Като алтернатива, подходящият адресат, посочен в съответния договор

заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение X.

Както е посочено в Пояснително приложение X, финансовият отчет е изготвен и представен на базата, описана в Клауза Z от условията на договора на компанията с XYZ Limited от дата *[добавете датата на съответния договор/споразумение*] („договора”), и за целите, описани в Пояснително приложение Y към финансовия отчет. Съответно, този финансов отчет е предвиден за използване единствено от страните, посочени в договора и може да не е подходящ за други цели.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за страните, посочени в договора и не следва да бъде предоставян на други лица.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, избрана от ръководството на предприятието по отношение на финансовата информация, необходима за собствени цели на ръководството.

- **Финансов отчет, изготвен като се използва рамка за финансово отчитане със специално предназначение, предвиден за използване само от ръководството на компанията и само за негови собствени цели.**
- **Финансовият отчет включва определени начисления и се състои само от баланс, отчет за доходите и едно-единствено пояснително приложение, което се отнася до използваната счетоводна база на финансовия отчет.**
- **Финансовият отчет е предвиден да бъде използван единствено от ръководството.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до ръководството.**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания ABC]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща баланса на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и отчет за доходите за годината, завършила на тази дата.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или

заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение X.

Пояснително приложение X посочва базата, на която е изготвен този финансов отчет, а неговата цел е описана в Пояснително приложение Y. Съответно, този финансов отчет е единствено за Ваша употреба и може да не е подходящ за други цели.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за Ваша употреба в качеството Ви на ръководство на компания ABC и не следва да бъде предоставян на други лица.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансова информация, която е елемент, сметка или позиция, представляваща [*добавете подходяща препратка към информация, необходима за целите на спазване на регулаторни изисквания*].

- **Финансова информация, изготвена със специална цел, т.е. за да бъдат спазени изисквания за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, в съответствие с разпоредбите, утвърдени от този регулаторен орган, предписващи формата и съдържанието на финансовата информация.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е обща рамка за съответствие.**
- **Финансовата информация има за цел да удовлетвори нуждите на конкретни потребители и използването й е ограничено до тези потребители.**
- **Разпространението на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до предвидените потребители**.

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания ABC[2]]

Ние компилирахме приложената справка [*идентифицирайте компилираната финансова информация*] на компания ABC към 31 декември 20X1 г. („справката”) на базата на информацията, която ни предоставихте.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на справката, така както е предвидено в [*добавете наименованието или препратка към съответния регулаторен акт*]. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за тази справка, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за нейното компилиране, се носи от Вас.

[2] Като алтернатива, подходящият адресат, посочен в приложимите изисквания за финансово отчитане

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на тази справка. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали въпросната справка е изготвена в съответствие с [*добавете наименованието или препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, посочена в съответния регулаторен акт*].

Както е посочено в Пояснително приложение X, справката е изготвена и представена на базата, предписана от [*добавете наименованието или препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, посочена в съответния регулаторен акт*], с цел компания ABC да спази изискванията на [*добавете наименованието или препратка към съответния регулаторен акт*] Съответно, справката е за ползване само във връзка с тази цел и може да не е подходяща за каквато и да е друга цел.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за използване от компания ABC и регулаторен орган F и не следва да се предоставя на лица, различни от компания ABC и регулаторния орган F.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]