



НАСОКИ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ИНТЕГРИРАНИ ОТЧЕТИ

проф. д-р Али Вейсел

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Преподавател във ВУЗФ – София

Ключови думи:	Резюме
<p>Интегрирани отчети</p> <p>Разширена външна отчетност</p> <p>Ангажименти за изразяване на сигурност</p> <p>МСАИС 3000</p>	<p>В статията са систематизирани изследванията на професионалните организации, свързани с ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрираните отчети от 2014 до 2019 г. Представени са 10-те ключови предизвикателства при тяхното извършване. Анализирани са насоките в Проекта на Ръководство за прилагане на Международен стандарт за ангажимент за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 „Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация“ за разширена външна отчетност – етап 1, публикуван през м. февруари 2019 г.</p>

През м. декември 2013 г. Международният съвет за интегрирана отчетност публикува Международната рамка за интегрирана отчетност (International Integrated Reporting Framework),¹ съгласно която се съставят интегрирани отчети (Integrated Reports). Това породило необходимостта да се извършват одиторски ангажименти за изразяване на сигурност (Assurance) за тях. Но поради липсата на специални стандарти възникнаха множество въпроси. Професионалните организации започнаха своите изследвания по стандартизиране на новите ангажименти. **Целта** на настоящата статия е да се проследи този процес и да се анализират насоките, които са публикувани от Международната федерация на счетоводителите.

Във връзка с ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети през м. юли 2014 г. Международният съвет за интегрирана отчетност представи дискуссионните документи „Изразяване на сигурност относно интегрирани отчети: изследване на въпросите“ (Assurance on IR: an Exploration of Issues)² и „Изразяване на

¹ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed October 30, 2019].

² Assurance on IR: an Exploration of Issues. The International Integrated Reporting Council, July 2014, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].

сигурност относно интегрирани отчети: Въведение в дискусията“ (Assurance on IR: an Introduction to the Discussion)³. В резултат на направените изследвания и получените коментари по публикуваните материали Съветът призова Международната федерация на счетоводителите да направи проучване за необходимостта от нови стандарти.⁴ В отговор на искането през м. юли 2015 г. Федерацията публикува документа „Проучване на сигурността относно интегрираната отчетност и други нововъзникващи развития във външната отчетност“ (Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting),⁵ за да информира заинтересованите лица относно проучването на ангажиментите за изразяване на сигурност за интегрирани отчети.

Въз основа на направените изследванията през м. август 2016 г. бяха публикувани дискуссионните документи „Подкрепа за надеждността и доверието във възникващите форми на отчетност. Общ преглед на Дискуссионния документ на Съвета по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност: Подкрепа на надеждността и доверието във възникващи форми на външна отчетност – Десет ключови предизвикателства за ангажиментите за изразяване на сигурност“ (Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. An overview of the International Auditing and Assurance Standards Board’s Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting – Ten Key Challenges for Assurance Engagements)⁶ и „Допълнителна информация към дискуссионния документ Подкрепа за надеждността и доверието във възникващите форми на отчетност: Десет ключови предизвикателства за ангажиментите за изразяване на сигурност“ (Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements).⁷ В тези документи са класифицирани следните **10 ключови предизвикателства** (Key Challenges) в ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети и други възникващи форми на външна отчетност:⁸

³ Assurance on IR: an Introduction to the Discussion. The International Integrated Reporting Council, December 2014, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].

⁴ Assurance on IR: Overview of feedback and call to action, July 2015, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].

⁵ Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting, July 2015, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

⁶ Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. An overview of the International Auditing and Assurance Standards Board’s Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting – Ten Key Challenges for Assurance Engagements, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

⁷ Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements. Integrated Reporting Working Group. Discussion Paper, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

⁸ Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements. Integrated Reporting Working Group. Discussion Paper, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

1. Определянето на обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност може да бъде сложно. При тях има много голямо разнообразие от информация, за разлика от финансовите отчети. Затова трябва да има по-голяма гъвкавост.

2. Оценяване на съответствието на критериите по последователен начин. Трудно може да се установи кои критерии са подходящи. Затова е желателно те да се предоставят на потребителите.

3. Разглеждането на съществеността на разнообразна информация е с малко указания в общите рамки. Затова се налагат повече субективни оценки в сравнение с финансовите отчети. Трудно може да се прецени какво е съществено, като потребителите са различни и имат различни потребности.

4. Изграждане на твърдения за вярност за информацията относно предмети от различен характер е трудно. Разнообразието на информацията за предмета на ангажиментите относно интегрирани отчети в сравнение с тази, съдържаща се във финансовите отчети, прави по-трудно разработването на подходящи твърдения за вярност.

5. Липса на зрялост в управлението и вътрешния контрол върху процесите на отчитане. Все още няма разработени системи за отчетност и вътрешен контрол по тези рамки.

6. Получаване на сигурност по отношение на описателна информация. При описателната информация (фактическа или субективна) има по-голям риск относно пристрастия и от нереалистични очаквания.

7. Получаване на сигурност по отношение на ориентирана към бъдещето информация. По-трудно се оценява достоверността на информацията за бъдещето.

8. Прилагане на професионален скептицизъм и професионална преценка. Изисква се преценка относно повече области.

9. Получаване на необходимата компетентност за изпълнение на ангажимента. Одиторите трябва да имат компетентност по ангажиментите за изразяване на сигурност и предмета.

10. Комуникиране ефективно в доклада за сигурност. Краткото мнение може да се тълкува по различен начин. Затова е необходимо да се използват по-подробни доклади. Трябва да има гъвкавост относно мнението.

С публикуваните документи се потвърди и тезата, че новите ангажименти „не се различават съществено от методологията на другите“.⁹ Затова според *Международната федерация на счетоводителите* съществуващите стандарти са достатъчни.¹⁰ През м.

⁹ Пейчева, М. Социален одит и одит на човешките ресурси. София, АТЛ-50, 2015, с. 78.

¹⁰ Ibid., p. 12.

октомври 2017 г., след анализ на мнението на заинтересованите страни по дискуссионните документи, беше взето решение да се разработи ръководство за прилагане на стандартите.

Разработването на ръководството включва два етапа. **Първият етап** се отнася за следните ключови предизвикателства:

- ключово предизвикателство **2. Оценяване на съответствието на критериите по последователен начин;**
- ключово предизвикателство **3. Разглеждането на съществеността на разнообразна информация е с малко указания в общите рамки;**
- ключово предизвикателство **4. Изграждане на твърдения за вярност за информацията относно предмети от различен характер;**
- ключово предизвикателство **5. Липса на зрялост в управлението и вътрешния контрол върху процесите на отчитане.**

Освен тези въпроси, доколкото имат връзка с тях, се изследват:

- ключово предизвикателство **6. Получаване на сигурност по отношение на описателна информация;**
- ключово предизвикателство **7. Получаване на сигурност по отношение на ориентирана към бъдещето информация.**

Във връзка с тях през м. февруари 2019 г. е публикуван дискуссионният документ „Изразяване на сигурност за разширена външна отчетност“ (Extended External Reporting Assurance), който съдържа Проект на Ръководство за прилагане на Международен стандарт за ангажимент за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 „Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация“ за разширена външна отчетност – етап 1.¹¹ Разширената външна отчетност включва интегрирана отчетност, отчетност за устойчиво развитие, отчетност за екологични, социални, управленски и други въпроси.¹²

В началото на 2020 г. трябва да започне вторият етап, с публикуването на друг дискуссионен документ, в който се изследват:

- ключово предизвикателство **1. Определянето на обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност може да бъде сложно;**
- ключово предизвикателство **8. Прилагане на професионален скептицизъм и професионална преценка;**

¹¹ Extended External Reporting Assurance, February 2019, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

¹² <https://www.iaasb.org/projects/extended-external-reporting-eer-assurance> [Accessed October 30, 2019].

- ключово предизвикателство **9. Получаване на необходимата компетентност за изпълнение на ангажимента;**
- ключово предизвикателство **10. Комуникиране ефективно в доклада за сигурност.**

Във връзка с тях ще се изследват:

- ключово предизвикателство **6. Получаване на сигурност по отношение на описателна информация;**
- ключово предизвикателство **7. Получаване на сигурност по отношение на ориентирана към бъдещето информация.**

Очаква се окончателният вариант на ръководството да се публикува в края на 2020 г.

Ключовите предизвикателства, които се изследват на етап 1, са включени в следните глави на Проекта на Ръководството:

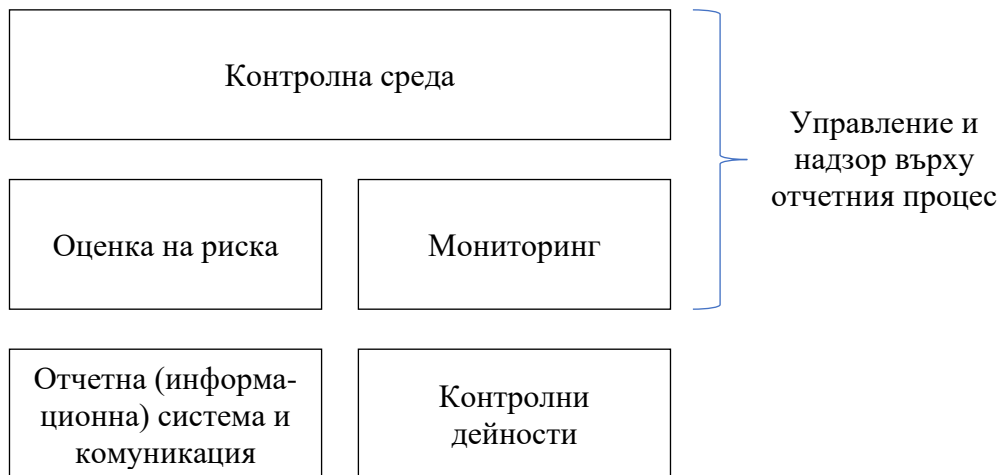
- Глава 6. Преценка на вътрешния контрол (Considering the System of Internal Control);
- Глава 7. Определяне съответствието на критериите (Determining the Suitability of Criteria);
- Глава 8. Преценка на процеса за определяне на съществеността от предприятието (Considering the Entity's 'Materiality Process');
- Глава 9. Изпълнение на процедури и използване на твърдения за вярност (Performing Procedures and Using Assertions);
- Глава 10. Сигурност за описателна информация (Assuring Narrative Information);
- Глава 11. Сигурност за ориентирана към бъдещето информация (Assuring Future-Oriented Information);
- Глава 12. Преценка на съществеността на отклоненията (Considering the Materiality of Misstatements).

Интерес за изследването представляват насоките, които са включени за тези ключови предизвикателства.

Преценка на вътрешния контрол

Одиторът приема ангажимента, когато са изпълнени предпоставките. В тях се включва очакването да се получат достатъчни и уместни доказателства. Това зависи и от системата за вътрешен контрол на предприятието. Затова тази система се разглежда при приемане на ангажимента. Тя има значение също така за процедурите за оценка на риска и в отговор на оценени рискове.

Системата за вътрешния контрол, за целите на тези ангажименти, се представя, както следва:



Фигура 1. Система за вътрешен контрол

Оценката на **отчетната (информационната) система и комуникацията** включва изследване на:

- процесите за избор или разработване на критерии, включително процеса по определяне на съществеността, за идентифициране на елементите, които трябва да бъдат включени в отчетите;
- процесите за избор или разработване на критерии за измерване или оценка на елементите, включително тяхното представяне и оповестяване;
- процесите за определяне на обхвата, отчитането, обработката, коригирането и включването на елементите в отчетите;
- счетоводните записвания и документите, използвани за представянето на информацията по предмета; те трябва да са съхранени, за да може да се използват като доказателство;
- процесите за съставяне на отчетите;
- използването на информационните технологии (ИТ) за горните въпроси.

За оценка на **контролните дейности**, като част от системата за вътрешен контрол, се изследват:

- контролите, изискващи разделяне на отговорностите между лица, участващи в процеса на отчитане, в зависимост от размера на организацията;
- контролите за предотвратяване на нерегламентирания достъп до данни, информация или документация, които може да се използват като доказателство;
- ИТ контролите за поддръжка на всички ИТ системи;
- контролите за поддържане безпристрастността на ръководството.

За оценка на **управлението и надзора върху отчетния процес** в предприятието се анализират:

- участието на лицата, натоварени с общо управление и ръководството, в процеса на отчетността;
- одобряване на отчетите от лицата, натоварени с общо управление и ръководството;
- създаване на подгрупа от лицата, натоварени с общо управление и ръководството, като одитен комитет, натоварен с надзора върху отчетността;
- създаване на подходящ „тон на върха“ от лицата, натоварени с общо управление и ръководството, за насърчаване на висококачествените процеси на отчетност и висок стандарт на етични практики;
- документиране на ключовите решения, взети от лицата, натоварени с общо управление и ръководството, например чрез протоколи от заседанията;
- делегиране на отговорности за процеса на съставяне на отчетите и въвеждане на отчетност за изпълнение на отговорностите;
- процесът, въведен за идентифициране, оценка и адресиране на рисковете, свързани с процеса на отчетност; и
- процесът за наблюдение на системата за вътрешен контрол, включително мониторинг на ефективността на контролните дейности и процеса за идентифициране и отстраняване на пропуските.

От посочените насоки за оценка на вътрешния контрол се вижда, че не се предлага нов подход. Групирането на елементите „контролна среда“, „оценка на риска“ и „мониторинг“, като „управление и надзор върху отчетния процес“, може да се използва за всички одиторски ангажименти. Но прави впечатление, че при изследване на вътрешния контрол трябва да се набляга на определянето на обхвата, съответствие на критериите, оценка на съществеността, посочени по-горе също като ключови предизвикателства.

Определяне съответствието на критериите

Критериите са важни, защото при ангажиментите за изразяване на сигурност се установява дали предметът съответства на тях. Съгласно МСАИС 3000 критериите са съответстващи, когато отговарят на характеристиките уместност (Relevance), пълнота (Completeness), надеждност (Reliability), неутралност (Neutrality) и разбираемост (Understandability), без да е задължително тяхното изрично посочване.

Уместна е тази информация, която е в състояние да повлияе на решенията, вземани от потребителите. Например информацията за репутацията на търговец на дребно сред клиентската му база може да помогне на инвеститорите да вземат решения при управлението на техните инвестиции.

Критериите са **пълни**, когато информацията за предмета не пропуска фактори, за които разумно се очаква, че ще повлияят на решенията на предвидените потребители.

Надеждни са тези критерии, които позволяват разумно последователно измерване или оценка на предмета, без грешки. Например, ако предприятието реши да представи информация за своя пазарен дял, ръководството трябва да разработи методология, за да изчисли това, използвайки своите данни за продажбите и външни данни за сектора, включително финансовите отчети на основните конкуренти. Изчислението не може да бъде напълно точно, тъй като включва приблизителни оценки и предположения. Но ако методологията води до възможно най-точна информация и дава справедлива индикация за пазарния дял на компанията, може да се заключи, че критериите са надеждни. В случая може да се изисква да бъдат оповестени подробности за методологията.

Неутралните критерии водят до представяне на информация за предмета без предубеденост. Например по отношение на резултати от анкета за степента на удовлетвореност на служителите неутралността изисква отчитане както на резултатите от въпроси с благоприятни отговори, така и на такива с неблагоприятни, а не да се отчитат избирателно само „най-добрите“ резултати.

Разбираемите критерии водят до информация за предмета, която може да бъде разбрана от предвидените потребители. Например, ако консумацията на вода се представи в куб.м., измерването на времето е в часове или минути, се представя информацията, която е разбираема.

Важно е да се отбележи, че представянето на критериите по този начин не съответства напълно на *Концептуалната рамка за финансова отчетност*¹³, според която основните характеристики на информацията са уместност (Relevance) и достоверно представяне (Faithful Representation), а качествените характеристики, които подобряват полезността на информацията, са сравнимост (Comparability), верифицируемост (Verifiability), своевременност (Timeliness) и разбираемост (Understandability). Според тази рамка уместността включва съществеността, а достоверното представяне замества старото понятие „надеждност“ и означава информацията да е пълна (Complete), неутрална (Neutral) и без грешки (Free from Error). Те са изследвани в продължения на много години от *Съвета по международни счетоводни стандарти*, включително с отчитане на коментарите на заинтересованите страни по дискуссионните документи. Затова може да се приеме, че са по-точни.

¹³ Conceptual Framework for Financial Reporting, March 2018. Issued by the International Accounting Standards Board, ISBN: 978-1-911040-90-3, <https://www.ifrs.org>. За анализа на рамката вж. Вейсел, А. Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените, студия, Годишник на ИДЕС, София, 2018.

Преценка на процеса за определяне на съществеността от предприятието

Съдържанието на интегрираните отчети не е определено конкретно в рамките, както е при финансовите отчети. Изисква се в тях да се представи съществена информация, която има значение за способността на предприятието да създава стойност. Затова е важно да се определи коя информация е съществена. Например, ако рамката изисква да се представи информация за основните рискове, пред които е изправено предприятието, ръководството трябва да прецени точно какво да представи. В тази връзка се изисква одиторът да придобива разбиране за определянето на съществеността от предприятието чрез разглеждане на:

- целта на отчета (например целта може да бъде описване създаването на стойност);
- предвидените потребители;
- предприятието и неговата среда;
- системата за вътрешен контрол; и
- критериите.

Работата на одитора се улеснява, ако този процес е документиран от предприятието. При липса на писмена документация се отправят проучващи запитвания. Ако предприятието не е разработило подходящ процес за определяне на съдържанието на отчетите, одиторът трябва да прецени дали не трябва да заключи, че няма предпоставки за приемане и извършване на ангажимента. Освен това е необходимо да се определи дали процесът на предприятието за определяне на съществеността е ефективен, т.е. дали се идентифицират уместните елементи и дали тези елементи са включени в отчета по подходящ начин.

Изпълнение на процедури и използване на твърдения за вярност

Твърденията за вярност се използват при разработването на процедури за оценка на риска и в отговор на оценените рискове. В МСАИС 3000 няма посочени твърдения за вярност, защото според *Международната федерация на счетоводителите* те зависят от приложимите критерии. Например прилагането на критерии, които изискват „пълнота“, налага използването на твърдение за вярност „пълнота“. Въпреки това в Проекта на Ръководство са посочени следните примерни твърдения за вярност:

- свързани с надеждността: точност (Accurate) и липса на грешки (Free from error).
- свързани с уместността: съгласуваност (Connectivity), последователност (Consistency), отграничаване (Cutoff), съществуване (Existence) и възникване (Occurrence).

- свързани с разбираемостта: представяне (Presentation) и класификация (Classification).

Това не е изчерпателен списък с твърдения, нито се очаква всички да се прилагат за един ангажимент. Може да се приеме, че някои от тях са по-подробни твърдения към категориите твърдения, изисквани съгласно критериите.

В Проекта на Ръководство са включени следните примерни отклонения:

- пропускане на информация (нарушение на твърдението за вярност „пълнота“);
- неверни твърдения в информацията (нарушение на „съществуване“ или „възникване“, или „липса грешки“);
- заблуждаващо или неясно представяне на информация (нарушение на „разбираемост“ или „представяне“);
- пристрастие в информацията чрез фокусиране върху положителните страни и избягване на отрицателните страни (нарушение на „неутралност“ или „представяне“).

Важно е да се обърне внимание на изискването твърденията за вярност да съответстват на характеристиките на критериите. Поради това твърденията за финансова и нефинансова информация не се различават. Но като цяло при тяхното представяне има слабости. Във връзка с тях през последните десетилетия са направени множество промени в стандартите. Някои от твърденията представляват пояснения към други. На тях не се набляга дори в публикациите на *Международната федерация на счетоводителите* за прилагането на стандартите. Подробното им представяне не подобрява одитния процес, а води до неговото излишно усложняване.

Сигурност за описателна информация

Описателна информация е тази, която се представя под формата на думи, въпреки че може да се използват и числа. Тя включва **описания на факти** (Factual Narrative) – информация, която се подкрепя от настъпили събития; и **субективни описания** (Subjective Narrative) – информация, която е създадена вътрешно, мнения и преценки на ръководството.

За описания на факти в Проекта са посочени следните примери:

- През годината беше създаден одитен комитет.
- Закупихме фабрика от Канада.

Като примери за субективни описания са посочени следните:

- Ние произвеждаме здравословна храна.
- Въздействието ни върху околната среда е минимално.

- Успешно внедрихме гъвкава работа в цялата организация.
- За тези твърдения трудно може да се постигне сигурност.

Лесно може да се проверят фактите, но **достоверността** на субективната описателна информация се установява по-трудно. Освен това описателната информация трябва да е **разбираема** и **неутрална**. Например изявлението „спечелихме наградата за най-добра компания на годината“ може да бъде вярно, но да бъде подвеждащо, ако:

- наградата е свързана с дейността на компанията само в една малка юрисдикция, а не с цялата компания;
- наградата не е връчена от признат и уважаван орган, независим от компанията;
- наградата не е резултат от конкуренция, например, когато не всички компании са имали право да участват в конкурса.

Когато се тества описателна информация, може да се наложи да се разделят дълги части от текста и да се разгледат отделни раздели, абзаци или изречения. Възможно е да се изследват различни твърдения за всяка част. В други случаи може да се наложи да се изследва текст заедно със свързана информация. Одиторът може да тества всяка част и в досието да посочи препратка към съответните работни документи.

Интерес представляват насоките за процедури, посочени в Проекта на Ръководство, при следната примерна описателна информация (отделните изреченията са номерирани в скоби):¹⁴

„(1) Водата е необходима за поддържане на целия живот и въпреки това може да бъде оскъден ресурс в някои части на света, което изисква от нас отговорно да използваме водата за всички наши операции.

(2) Ние следим водата, която използваме във всички наши обекти за производство, за да можем да я използваме ефикасно. (3) През 2019 г. консумацията ни на вода беше 400 хил. куб.м; увеличение с 5 процента спрямо предходната година. (4) Това се дължи главно на растежа на производството.“

В Проекта е посочено коя информация трябва да се изследва по-подробно от одиторите. Като се има предвид, че според задълбочеността си проверките биват проучване и преглед,¹⁵ може да се добавят и процедурите, които трябва да се извършат. Важно е също да се отбележи как трябва да се документират.¹⁶

Изречение (1), посочено горе, няма пряко отношение към предмета на отчета и може да се счита за „друга информация“. Вероятно повечето

¹⁴ Extended External Reporting Assurance, February 2019, p. 60, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

¹⁵ Вж. Вейсел, А. Одитинг (финансов одит). София, Сиела, 2017, с. 129; и Динева, В. Методологически аспекти на вътрешния одит. Изследване в застрахователния сектор. София, АТА-50, 2014, с. 121 – 128.

¹⁶ За значението на документирането вж. Банкова, Д. За някои често срещани пропуски при изпълнение на одиторския ангажимент. София, списание ИДЕС, бр. 2/2016.

читатели няма да му обръщат внимание. Затова не е необходимо да се изследва подробно от одитора, освен ако явно е неправилно или подвеждащо. Затова може да се извърши само преглед, без проучване. Достатъчно е в досието да се посочи, че според прегледа другата информация не е представена неправилно и подвеждащо. Не е необходимо в досието да се прилагат доказателства.

Изречение (2) е по-специфично за предприятието, по-фактическо и по-малко субективно. Но одиторът лесно може да установи дали твърдението е вярно от придобитото разбиране за предприятието. Затова може да се направи само преглед и в работния документ да се посочат препратки към съответните документи за придобиване на разбиране.

Изречение (3) съдържа количествена информация. В изречение (4) има описания на факти. За тях е необходимо да се извършат всички процедури, включително проучване. В досието трябва да се включат работни документи и да има препратки към съответните доказателства.

Описателната информация трябва да се изследва за достоверност, разбираемост и неутралност. Тези насоки може да се използват и при одита на финансовите отчети относно пояснителните приложения.

Сигурност за ориентирана към бъдещето информация

Относно бъдещата информация *Проектът на Ръководство* препраща към *МСАИС 3400 Проверка на прогнозна финансова информация*. В този стандарт има достатъчно насоки, които може да се използват от одиторите и при ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети.

Информация за бъдещето се представя например относно стратегията. Когато критериите изискват изявление за планирана бъдеща стратегия, цел или други намерения, одиторът може да провери дали ръководството или лицата, натоварени с общо управление, имат намерение да следват тази стратегия. Подходящи доказателства могат да бъдат протоколи от заседанията или действия, които ръководството вече е предприело, за да работи за приемане на стратегията.

Когато критериите изискват информация за бъдещи рискове, одиторът трябва да изследва твърдението за вярност „пълнота“ чрез преглед на регистъра на рисковете на предприятието или протоколи от дискусии на лицата, натоварени с общо управление и ръководството. Трябва да се изследва и твърдението за вярност „съществуване“. То е свързано с идентифицирането и оценката на риска и зависи от вероятността и влиянието, които могат да се променят значително.

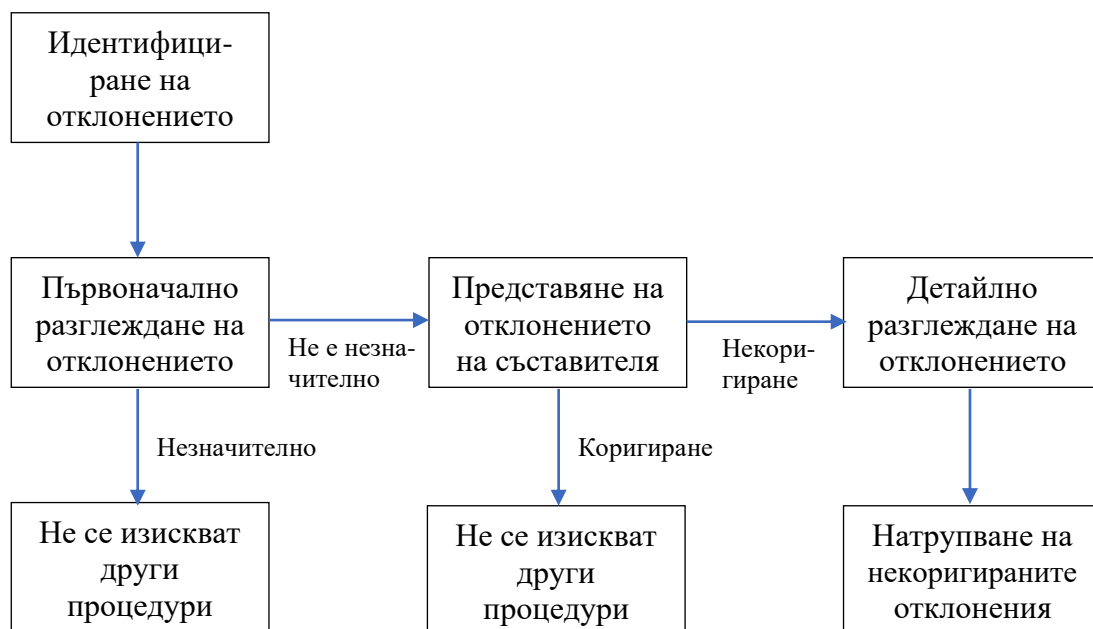
Преценка на съществеността на отклоненията

При идентифициране на отклонение трябва да се направи преценка дали то е съществено. Както при одита на финансовите отчети, при тези ангажименти съществеността има количествен и качествен аспект.

Например неспазване на важен регламент, който води до голяма глоба, е по-вероятно да бъде съществен от този, при който няма значително наказание. Дадено отклонение може да се третира като съществено или несъществено според обстоятелствата. В това отношение може да се посочи следният **пример**:

Една от целите за ефективност, определяща бонуса на изпълнителния директор, е постигането на оценка на удовлетвореността на клиентите от над 75%. Отчетеният резултат е 77%, но одиторът е установил, че той е надценен с 3 процентни пункта, което означава, че целта не е била изпълнена. Това отклонение е съществено. Ако целта беше 90%, отклонението можеше да се определи като несъществено, тъй като целта не е отчетена за постигната, въпреки че резултатът е неточен.

В Проекта на Ръководство се предлага следната схема за оценка на съществеността на отклоненията:



Фигура 2. Оценка на съществеността на отклоненията

Оценката на съществеността на отклоненията по тази схема не се различава значително от оценката на съществеността при одита на финансовите отчети, въпреки че не се представя в този вид в *Международните одиторски стандарти* и към ръководствата за тяхното прилагане. Тук обаче заслужава внимание детайлното разглеждане на отклоненията. Това се прави за целите на комплексна оценка на съществеността. Малко вероятно е отклоненията да се натрупват и да се разглеждат заедно като при одита на финансовите отчети. Възможно е те да се групират според елементите на отчета. Като алтернатива може да се групират според отклоненията в твърденията за вярност, които се изследват от одитора. Може да е полезно да се даде оценка на всяко отклонение (например ниска/средна/висока), за да се посочи значението на отклоненията, особено когато информацията е в описателна форма.

Също така може да се анализира дали отклоненията засягат друга част на отчета и да се търсят противоречия.

Въз основа на анализираниите насоки за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети може да се **заклучи**, че информацията за бъдещето е предизвикателство, но за нея вече има разработен стандарт – *МСАИС 3400 Проверка на прогнозна финансова информация*. Процедурите, посочени в него, са приложими и при новите ангажименти. Поясненията за вътрешния контрол и съществеността не въвеждат съществени нови процедури. Групирането на елементите на системата за вътрешен контрол и схемата за оценка на съществеността, които се предлагат за разширена външна отчетност, може да се използват при извършване на всички одиторски ангажименти. Нови моменти има относно описателната информация, които са важни и за одита на пояснителните приложения. Показателно е, че твърденията за вярност се изследват според характеристиките на критериите. Но при тях има несъответствия с изследванията на *Съвета по международни счетоводни стандарти*.

Библиографска справка:

1. Банкова, Д. *За някои често срещани пропуски при изпълнение на одиторския ангажимент*. София, списание ИДЕС, бр. 2/2016.
2. Вейсел, А. *Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените*, студия, Годишник на ИДЕС, София, 2018.
3. Вейсел, А. *Одитинг (финансов одит)*. София, Сиела, 2017.
4. Динева, В. *Методологически аспекти на вътрешния одит. Изследване в застрахователния сектор*. София, АТЛ-50, 2014.
5. Пейчева, М. *Социален одит и одит на човешките ресурси*. София, АТЛ-50, 2015.
6. *Assurance on IR: an Exploration of Issues*. The International Integrated Reporting Council, July 2014, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].
7. *Assurance on IR: an Introduction to the Discussion*. The International Integrated Reporting Council, December 2014, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].
8. *Assurance on IR: Overview of feedback and call to action*, July 2015, www.theiirc.org [Accessed October 30, 2019].
9. *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018. Issued by the International Accounting Standards Board, ISBN: 978-1-911040-90-3, <https://www.ifrs.org>.

10. *Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting*, July 2015, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].
11. *Extended External Reporting Assurance*, February 2019, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].
12. <https://www.iaasb.org/projects/extended-external-reporting-eer-assurance> [Accessed October 30, 2019].
13. *Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements*. Integrated Reporting Working Group. Discussion Paper, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].
14. *Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements*. Integrated Reporting Working Group. Discussion Paper, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].
15. *Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. An overview of the International Auditing and Assurance Standards Board's Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting—Ten Key Challenges for Assurance Engagements*, August 2016, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].
16. *The International Integrated Reporting Framework*. International Integrated Reporting Council, 2013, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed October 30, 2019].

GUIDELINES FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS ON INTEGRATED REPORTS

Prof. Ali Veysel, PhD

Certified Public Accountant,

Registered Auditor

Lecturer at VUZF University – Sofia

Keywords:	Summary
<i>Integrated Reports Extended External Reporting Assurance Engagements ISAE 3000</i>	<i>The article summarizes the researches of professional organizations, related to the assurance engagements on integrated reports, from 2014 to 2019. The 10 key challenges in their implementation are presented. The guidelines in the Draft Guidance in Applying ISAE 3000 to Extended External Reporting – Phase 1, published in February 2019, are analyzed.</i>