



АКТУАЛНИ АСПЕКТИ НА АНГАЖИМЕНТИТЕ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ЗА РАЗШИРЕНА ВЪНШНА ОТЧЕТНОСТ

проф. д-р Али Вейсел

Дипломиран експерт-счетоводител,
регистриран одитор,
Преподавател във ВУЗФ – София

Ключови думи:	Резюме
<p>Разширена външна отчетност</p> <p>Интегрирани отчети</p> <p>Ангажименти за изразяване на сигурност</p> <p>МСАИС 3000</p>	<p>В статията се изследват насоките на Международната федерация на счетоводителите от 2021 г. за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност. Анализират се процедурите, свързани с компетентността, професионалния скептицизъм и професионалната преценка, съответствието на критериите, вътрешния контрол, твърденията за вярност, съществеността, качествена информация, ориентираната към бъдещето информация и комуникирането в доклада за сигурност. Обобщени са указанията за подобряване на ефективността и ефикасността на одита и на другите ангажименти за изразяване на сигурност.</p>

През 2013 г. Международният съвет за интегрирана отчетност (International Integrated Reporting Committee) публикува *Международната рамка за интегрирана отчетност* (International Integrated Reporting Framework). През 2014 г. този съвет представи и първите дискуссионни документи за изразяването на сигурност относно интегрирани отчети.¹ След анализа на получените коментари по материалите *Съветът* призова *Международната федерация на счетоводителите* да направи проучване за необходимостта от нови одиторски стандарти.² Така започнаха изследванията за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети. По-късно беше прието понятието „разширена външна отчетност“, което запази своята актуалност през следващите години. След множество изследвания и анализи през 2021 г. счетоводната организация издаде ръководство с насоки за извършване на тези ангажименти.

Целта на настоящата статия е да се изследват последните насоки на *Международната федерация на счетоводителите* за извършване на

¹ Assurance on IR: an Exploration of Issues. The International Integrated Reporting Council, July 2014; Assurance on IR: an Introduction to the Discussion. The International Integrated Reporting Council, December 2014; www.theiirc.org [Accessed August 13, 2021].

² Assurance on IR: Overview of feedback and call to action, July 2015, www.theiirc.org [Accessed August 13, 2021].

ангажименти за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност. За постигането на тази цел се разглеждат свързаните публикации, представят се предизвикателствата и се анализират необходимите процедури.

През 2015 г. *Международната федерация на счетоводителите* публикува документ за информиране на заинтересованите лица относно проучването на ангажиментите за изразяване на сигурност за интегрирани отчети.³ В резултат на направените изследвания през август 2016 г. бяха публикувани дискуссионните документи за представяне на ключовите предизвикателства.⁴ В тях беше посочено, че съществуващите стандарти са достатъчни.⁵ Като приложим стандарт беше определен *Международен стандарт за ангажимент за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*. Затова през октомври 2017 г., след анализ на мненията на заинтересованите страни по дискуссионните документи, беше взето решение да се разработи ръководство за прилагане на стандартите.

За разработването на ръководството бяха публикувани два дискуссионни документа:

- „*Изразяване на сигурност за разширена външна отчетност*“ през февруари 2019 г.;⁶
- „*Обществени консултации относно предложено ръководство. Изразяване на сигурност за разширена външна отчетност*“ през март 2020 г.⁷

В тях са анализирани възможните насоки, свързани с ключовите предизвикателства. На тази база през април 2021 г. е издадено и *Ръководство за прилагане на МСАИС 3000 за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност*.⁸ Понятието „разширена външна отчетност“ се отнася за различни видове отчетност и рамки, които изискват общото представяне на икономически, екологични и социални въпроси. То включва интегрираната отчетност по *Международната рамка за интегрирана отчетност*, съответствието (Compliance) и вътрешния контрол по модела COSO.⁹

³ Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting, July 2015, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].

⁴ 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; 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 August 13, 2021].

⁵ Вж. Вейсел, А. Проблеми при ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 3/2018 г.

⁶ Extended External Reporting Assurance, February 2019, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].

⁷ Public Consultation on Proposed Guidance. Extended External Reporting Assurance, March 2020, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].

⁸ Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements, April 2021, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].

⁹ Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements, April 2021, p. 128, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].

В Ръководството е посочено, че всички изисквания за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност са посочени в МСАИС 3000.¹⁰ Ръководството **не въвежда допълнителни изисквания**. Не отменя и не променя разпоредбите на стандарта. В него са посочени допълнителни насоки, които по преценка на одиторите могат да се прилагат на практика. Изключително полезни са посочените примери.

По-голям интерес представляват насоките, свързани с компетентността, професионалния скептицизъм и професионалната преценка, съответствието на критериите, вътрешния контрол, твърденията за вярност, съществеността, качествена информация, ориентираната към бъдещето информация и докладването. Те бяха определени като ключови предизвикателства в публикуваните преди Ръководството дискуссионни документи.

1. Получаване на необходимата компетентност за изпълнение на ангажимента

При разширената външна отчетност (интегрираната отчетност) предметът включва измерване как предприятието създава стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период. Критерият е съответната рамка за отчетност, например *Международна рамка за интегрирана отчетност*. При прилагането на такива рамки има по-голяма гъвкавост. Това изисква високо ниво на компетентност по ангажиментите за сигурност и по предмета. Малко е вероятно едно лице да притежава всички необходими умения. Затова често се налага да се използва работата на експерти. Това е въпрос на професионална преценка, която може да се упражни, както е посочено в примерите по-долу.

Примери за необходимата компетентност:

1. Ангажимент за сигурност за консумация на вода и броя на служителите по пол може да се изпълни без използване на експерти, защото не се изискват специални знания.

2. Ангажимент за сигурност за качеството на отпадъчните води, свързани с електроцентраля, може да се приеме, ако се ангажират биолог, химик и физик за проектирането и извършването на процедури, свързани с измерване на качеството на отпадъчните води.

3. При изразяване на сигурност за управление на хвостохранилище, консумация на вода, въздействие върху качеството на водата, управление на биологичното разнообразие, емисии на парникови газове, управление на опасни материали, инциденти в областта на здравето и безопасността може да се наложи да се използва работата на редица експерти като геотехнически инженери, геохимици, еколози, експерти по здраве и безопасност и правни експерти.

¹⁰ За извършването на тези ангажименти вж. Вейсел, А. Одиторски ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, монография. София, АТА-50, 2018.

Част от насоките в Ръководството са свързани с надзора върху екипа. В тази връзка са важни компетентностите по ангажиментите за сигурност и по предмета. При по-ниска компетентност на членовете на екипа по ангажиментите за сигурност се изисква по-голям надзор. При по-ниска компетентност по предмета по-ниски са уменията за упражняване на професионален скептицизъм и професионална преценка по отношение на събраните доказателства. Затова също се изисква по-голям надзор.

2. Прилагане на професионален скептицизъм и професионална преценка

Според публикации на *Международната федерация на счетоводителите* в стандартите не се набляга достатъчно на прилагането на професионален скептицизъм и професионална преценка, дори в *Международните одиторски стандарти*. Затова през последните години бяха извършени множество проучвания. Първите насоки в това отношение са представени за разширената външна отчетност, но те могат да се използват и при другите ангажименти.

При ангажиментите за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност се изискват преценки относно повече области. Затова по-трудно се прилагат изискванията за професионален скептицизъм и професионална преценка.

В Ръководството е посочено, че **професионалният скептицизъм** може да се прилага чрез идентифициране на пречките и другите фактури, които влияят върху неговото упражняване. Някои от тях са следните:

а) външни:

- различни групи потребители с различни нужди;
- разнообразие на предмета;
- множество критерии, които не са задължителни;
- множество предположения и несигурност при измерването;
- рамката за отчетност или системата на предприятието все още се усъвършенстват;

б) вътрешни:

- лични пристрастия, нагласи, вярвания и ценности;
- екип по ангажимента с разнообразни умения и специализирани познания;
- недостатъчно познаване на бизнеса, отнасящ се до предмета.

Тяхното прилагане може да се представи чрез следните примери:

Пример за външни пречки и други фактури, които влияят върху упражняването на професионален скептицизъм: Лицата, натоварени с общо управление на предприятие, обръщат малко внимание на екологичните и социалните въпроси, предпочитайки да насочат вниманието си към максимизиране на краткосрочната финансова възвръщаемост. Те делегират екологичните и социалните въпроси на членовете на ръководството със специализирани знания и умения. Възнаграждението на ръководството включва бонуси за постигане на предварително определени цели във всички области на дейността на предприятието.

Без подходящо управление и надзор екологичните и социалните въпроси може да не се разглеждат като важни и отчитането може да не се изготвя с надлежно внимание. Възможно е да има отклонения в разширената външна отчетност. Бонусите, основани на резултатите, съчетани с липсата на надзор, могат да увеличат риска. Това увеличава необходимостта одиторът да упражнява професионален скептицизъм.

Пример за вътрешни пречки и други фактори, които влияят върху упражняването на професионален скептицизъм: Одитор има богат опит в одита на финансови отчети в земеделието, както и опит в изразяването на сигурност за екологични и социални въпроси. Той изследва възможността да приеме ангажимент за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност на финансова институция за рискове, свързани с климата, във връзка с кредитирането.

Въпреки че одиторът има умения и компетентност в земеделието и в изразяването на сигурност за екологични и социални въпроси, той може да не разполага с достатъчно познания за индустрията на финансовите услуги, за да прилага изискването за професионален скептицизъм относно ефекта на климатичните рискове върху кредитирането. Затова може да се наложи да се използват експерти.

Следните действия също могат да помогнат за упражняване на професионален скептицизъм:

- достатъчно познания по условията на ангажимента;
- умения и опит в изразяването на сигурност;
- поставяне под въпрос на предположения;
- получаване на по-убедителни доказателства;
- търсене на други източници на доказателства.

По-малко са насоките за прилагане на **професионална преценка**. Според Ръководството тя е необходима за наличието на предпоставки за приемане на ангажимента, оценяване на съществеността, идентифициране и оценяване на рисковете, определяне на процедурите и други.

Професионалният скептицизъм и професионалната преценка се прилагат при извършването на много от процедурите. Затова в Ръководството има препратки към тези изисквания при разглеждане на другите изисквания на МСАИС 3000.

3. Оценяване на съответствието на критериите

За приемане на ангажимент за изразяване на сигурност трябва да се потвърдят предпоставките. Те включват и оценяване на съответствието на критериите. Съгласно МСАИС 3000 критериите са съответстващи, когато отговарят на характеристиките уместност (Relevance), пълнота (Completeness), надеждност (Reliability), неутралност (Neutrality) и разбираемост (Understandability). В стандарта са посочени дефиниции за тях. В Ръководството са представени примери, които може да се използват като насоки.

Пример за уместност на критериите: Информация за репутацията на търговец на дребно сред клиентска база може да помогне на инвеститорите да вземат решения при управлението на техните инвестиции. Компанията може да разработи критерии за измерване на възприетията на клиентите, например чрез използване на анкета. Но има вероятност заключенията да са грешни, защото се изследва само извадка.

Ако не се разкрие информация за естеството и степента на несигурност, резултатите може да не са полезни за инвеститорите. При такива обстоятелства критериите може да не са уместни. Ако критериите изискват да се предостави на инвеститорите повече информация за процеса на проучване, например за размера на извадката и начина на формиране, те са уместни.

Пример за пълнота на критериите: Предприятие оповестява информация за дела на „зелената“ енергия, изразходвана за производството на собствени продукти, и иска изразяване на сигурност за тази информация.

Критериите са пълни, ако съдържат изисквания за включване на производствените мощности и продукти на предприятието в показателя, определения за „зелена енергия“ и „обща енергия“, показатели за измерване на консумираната енергия, заедно с правила за представяне и оповестяване.

Пример за надеждност на критериите: Предприятие изчислява своя пазарен дял. Ръководството прилага методология за изчисляване на информацията, като използва собствените си данни за продажбите и външни данни за своя сектор, включително финансовите отчети на основните конкуренти.

Малко вероятно е изчисленията да бъдат напълно прецизни, тъй като включват множество преценки и допускания. Въпреки това, ако методологията води до информация, която е толкова точна, колкото е необходимо, за да бъде релевантна и да дава справедлива индикация за пазарния дял на компанията, одиторът може да заключи, че критериите са надеждни. Тъй като методологията е част от критериите, тя трябва да бъде оповестена.

Пример за неутралност на критериите: При проучване на удовлетвореността на служителите неутралните критерии трябва да изискват докладване както на положителните, така и на отрицателните отговори, вместо да се представят избирателно само „най-добрите“ резултати. Освен това може да се изисква критериите да определят начина, по който се формулират въпросите от анкетата.

В Ръководството няма пример за разбираемост. Според МСАИС 3000 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, може да се приеме, че се представя информацията, която е разбираема.

4. Оценяване на вътрешния контрол

В предпоставките за приемане на ангажимента 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 оценените рискове.

Оценяването на вътрешния контрол при ангажиментите за сигурност за разширена външна отчетност не се различава от оценяването при ангажиментите за одит. Разглеждат се петте компонента на COSO. Но три от тях – контролна среда, оценка на риска и мониторинг, се обобщават като управление и надзор върху отчетния процес. Отделно се разглеждат отчетна (информационна) система и комуникация и контролни дейности.

Характерът на процесите в системата за вътрешен контрол на предприятието може да варира в зависимост от размера и сложността на предприятието.

Пример за оценяване на вътрешния контрол: За съхраняване на информацията за служителите може да е подходящо малко предприятие с 25 служители да използва електронна таблица, управлявана от един член на персонала. Но при по-голямо предприятие с 20 000 служители в различни държави може да се наложи много по-сложен процес, управляван от екип по човешки ресурси, подкрепен от подходяща ИТ система, за да се събират, съпоставят и съхраняват точни и пълни данни.

Представянето на вътрешния контрол по този начин не води до изпълнение на различни процедури. Например различното групиране на компонентите може да се използва и при одита на финансовите отчети. Трябва обаче да се имат предвид специфичните особености на ангажиментите.

5. Определяне на твърдения за вярност

Разнообразието на информацията за предмета при ангажиментите за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност прави по-трудно разработването на подходящи твърдения. Затова в МСАИС 3000 не са посочени твърденията за вярност. Такива са представени в МСАИС 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*, тъй като стандартът има конкретен предмет.

Според Ръководството, въпреки че в МСАИС 3000 не са включени твърдения за вярност, те може да се ползват. В проекта са изброени

примерни отклонения.¹¹ В окончателния вариант е посочено, че може да се използват твърденията за вярност в МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* и МСАИС 3410, когато са приложими.

Пример за прилагане на твърдения за вярност: Предприятие е посочило следното твърдение в своя отчет:

Увеличението на емисиите на парникови газове се дължи на придобиването на нов производствен завод през първото тримесечие на годината. Във всички наши операции емисиите на парникови газове на единица продукция са намалели значително спрямо предходната година поради подобрения надзор от страна на ръководството.

Това твърдение включва следните твърдения за вярност: 1) отчетените емисии са възникнали (твърдение за вярност възникване); 2) емисиите на парникови газове се отчитат точно, включително чрез използване на подходящи коефициенти за конверсия (точност); 3) емисиите на парникови газове се отчитат в периода на възникване (отграничаване); 4) всички парникови газове, свързани с предприятието, са измерени и отчетени (пълнота).

Според насоките, ако не се използват твърдения за вярност, могат да се анализират потенциалните грешки. Но по-уместно е да се използват твърденията, които са доказали своята практическа полезност. Те се разглеждат в литературата по одит много преди да станат задължителни в стандартите през 1980 г.

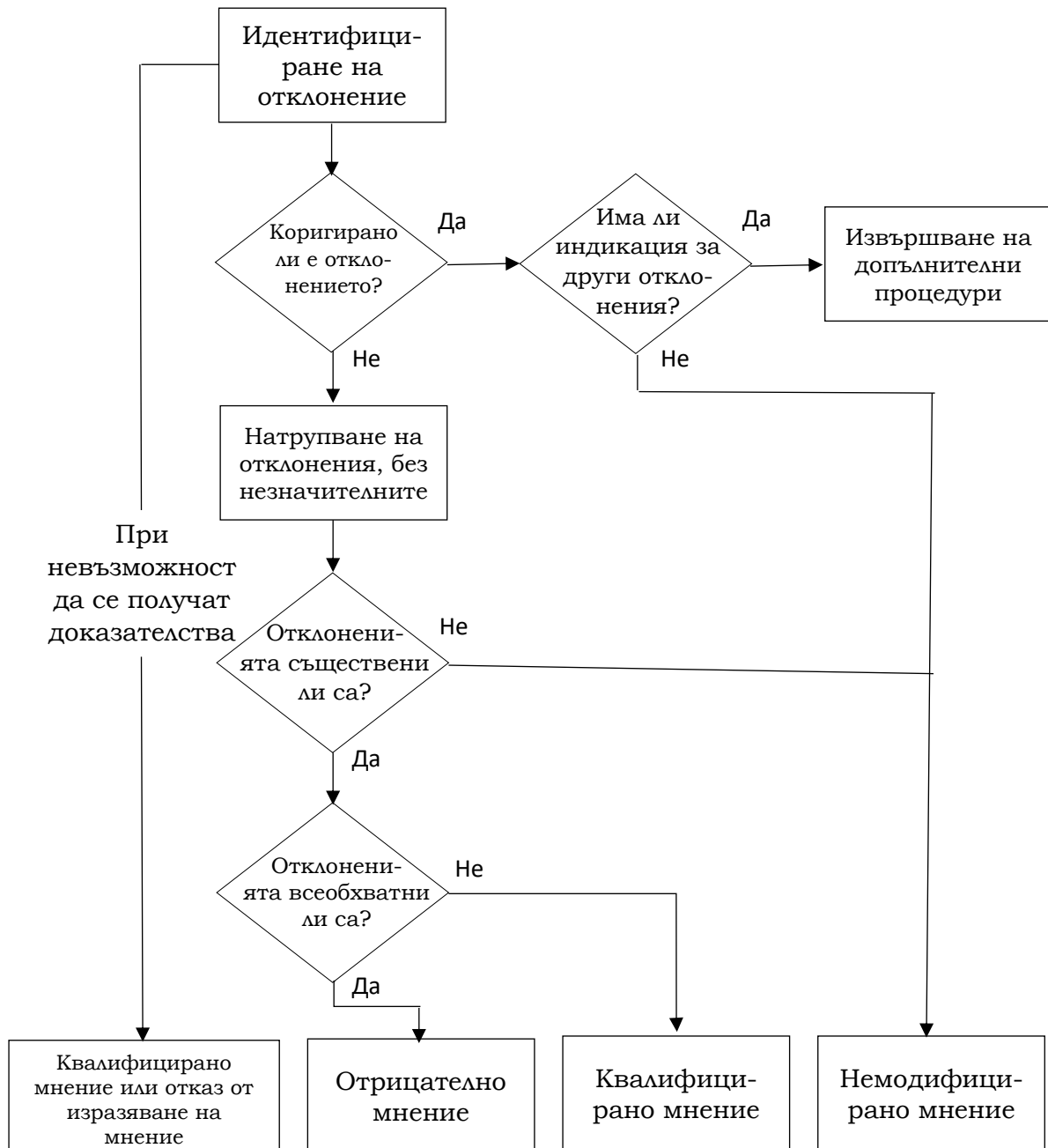
6. Оценяване на съществеността

МСАИС 3000 не регламентира процедурите за определяне на нивото на същественост. Това е така, защото в ангажиментите за нефинансова и неисторическа информация има повече субективни оценки. Трудно може да се прецени какво е съществено, когато потребителите имат различни потребности. Въпреки това са посочени някои насоки в Ръководството.

Съществеността включва както количествени, така и качествени съображения. Количественият праг е полезен за вземане на предварително решение за това дали дадено отклонение е съществено. Но отклоненията в суми, по-малки от количествения праг, също могат да имат съществен ефект върху отчетената информация за предмета. Например, ако отклонение попречи на предприятието да постигне регулаторни изисквания, то може да се счита за съществено, дори да е под определеното ниво.

¹¹ Вейсел, А. Насоки за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 1/2020 г.

В Ръководството е предложена схема за оценяване на съществеността на отклоненията, която се различава от публикувания проект.¹² Ако съставителят не коригира някои или всички идентифицирани отклонения, одиторът трябва да оцени дали те са съществени, поотделно или в комбинация с други, и може да вземе предвид следните съображения:



Фигура № 1. Оценяване съществеността на отклоненията

¹² Вж. Вейсел, А. Насоки за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 1/2020 г.

Оценяването на съществеността на отклоненията по тази схема не се различава значително от оценяването при одита на финансовите отчети. Модифицирането на мнението също е аналогично.

Тук също се прилага професионална преценка. В общия случай съществена е тази информация, която има последици за голям брой заинтересовани страни. Възможно е обаче да има ситуации, когато основният предмет има последици само за малък брой лица, но със значителни последици.

Примери за оценяване на съществеността:

1. За потребителите по-голямо значение може да има информацията за безопасността на храните или лекарствата, отколкото информацията за рециклирането на неопасни отпадъци. Последиците от лошите стандарти за безопасност при производството на храни или лекарства са по-сериозни за човешкото здраве.

2. Неспазване на важен закон, който води до глоба, е по-вероятно да бъде съществен за някои потребители, отколкото такъв, при който няма значителна санкция. Други потребители, например местни общности, засегнати от нарушаване от страна на предприятието на екологичните разпоредби, свързани с изхвърлянето на опасни отпадъци, може да не се интересуват толкова от размера на наказанието, а от това дали нарушението е застрашило тяхното здраве или благосъстояние.

3. Малка общност, засегната от радиоактивно замърсяване на водоснабдяването от отпадъчни води от дейността на предприятието, може да заведе колективен иск, който би могъл да окаже съществено въздействие върху предприятието.

4. 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.

7. Адресиране на качествена информация

Качествената информация за разширена външна отчетност е информация за предмета, изразена в качествено изражение, чрез описания, а не с числа. В много случаи информацията не може да бъде представена количествено. Например структурата на управление на предприятието, бизнес моделът, стратегиите или целите се описват, въпреки че може да има и някои подкрепящи количествени оповестявания.

Описателната информация включва **описания на факти** (Factual) – информация, която се подкрепя от настъпили събития; и **субективни** (Subjective) описания – информация, която е създадена вътрешно, мнения и преценки на ръководството.

За описания на факти могат да се посочат следните примери:

- през годината беше създаден одитен комитет;
- закупихме фабрика в Канада.

Примери за субективни описания са следните:

- ние произвеждаме здравословна храна;
- въздействието ни върху околната среда е минимално;
- успешно внедрихме гъвкаво работно време в цялото предприятие.

Лесно могат да се проверят фактите, но достоверността на субективната описателна информация се установява по-трудно. Описателната информация трябва да е **уместна, пълна, надеждна, неутрална и разбираема**. Прилагането на съответстващи критерии трябва да доведе до информация, която отразява тези характеристики.

Пример за съответстващи критерии относно качествена информация: Критериите изискват предприятието да отчете основните си постижения през годината. 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.

При такива обстоятелства може да се наложи одиторът да прецени дали критериите дефинират концепцията за „основни постижения“ достатъчно подробно, например относно обхвата на дейността, статута на награждаващия орган и други.

Според Ръководството отклоненията в качествената информация могат да възникнат чрез:

- включването на неподходяща информация, например тази, която не отговаря на критериите;
- включването на информация, която не се подкрепя от наличните доказателства;
- пропускането на информация, изисквана от критериите, например тази, свързана със значително последващо събитие, което би могло да промени решенията на потребителите;
- неясни твърдения или изявления;
- представяне на неясни данни;
- представяне на информация извън контекста;
- използване на суперлативи и прилагателни, които могат да нарисуват по-положителна картина от фактичестото състояние;

- неправилни заключения въз основа на избирателна информация; и други.

Информацията, която не отговаря на критериите, се премахва от отчета или се идентифицира като „друга информация“, която не се изследва подробно от одитора. Но тя не трябва да подвежда, нито да пречи на разбираемостта на информацията по предмета. В това отношение в първия дискуссионен документ при разработване на Ръководството беше посочен следният пример:

Пример за процедури относно качествена информация:¹³ В отчета на предприятието е посочено следното (отделните изречения са номерирани в скоби):

(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.

Изречение (1), посочено горе, няма пряко отношение към предмета на отчета и може да се счита за „друга информация“. Вероятно повечето 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 приложат 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. В досието трябва да се включат работни документи и да има препратки към съответните доказателства.

8. Адресиране на ориентираната към бъдещето информация

Разширената външна отчетност включва информация за бъдещето, например за стратегията, целите и намеренията. Трябва да се извършват процедури и в това отношение.

¹³ Extended External Reporting Assurance, February 2019, p. 60, <http://www.ifac.org> [Accessed October 30, 2019].

Според Ръководството ориентираната към бъдещето информация може да описва:

- събития или действия, които впоследствие ще бъдат наблюдавани; и
- хипотетични събития или действия, които може да не се материализират.

Разликата между тях се описва чрез дефинициите за прогноза и проекция в МСАИС 3400 *Проверка на прогнозна финансова информация*:¹⁴

- „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).
- „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”).

Когато критериите изискват изявление за планирана бъдеща стратегия, цел или други намерения на дадено предприятие, одиторът няма възможност да получи доказателства за това дали стратегията, целта или намерението ще бъдат постигнати. В този случай се разработват процедури, за да се прецени дали:

- ръководството или лицата, натоварени с управление, имат намерение да следват тази стратегия;
- целта или намерението съществува;
- има разумна основа за планираната стратегия или цел.

Подходящи доказателства могат да бъдат протоколи от заседанията или действия, които ръководството вече е предприело, за да работи за изпълнение на стратегията или целта. Освен това могат да се използват процедурите в МСАИС 3400, в които има достатъчно насоки относно ориентирана към бъдещето информация.

¹⁴ 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 м. декември 2018 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. април 2019 г. – първа част.

9. Комуникиране в доклада за сигурност

В МСАИС 3000 има голяма гъвкавост относно докладването. Дори за обема на доклада е посочено, че може да се избере „кратка форма” или „разширен” стил на докладване („подробен доклад”), за да се улесни ефективната комуникация с предвидените потребители. Докладът се различава съществено от доклада върху финансов отчет (доклада на независимия одитор), но различията се дължат само на спецификите в ангажимента.

Съгласно МСАИС 3000 докладът за изразяване на сигурност трябва като минимум да включва следните основни елементи: наименование; адресат; информация за предмета; приложими критерии; вътрешноприсъщи ограничения; специална цел; съответни отговорности; изпълнение на ангажимента в съответствие с МСАИС 3000; приложими изисквания за контрол върху качеството; спазване на изискванията за независимост и други етични изисквания; обобщена информация за извършената работа; заключение; подпис на одитора; дата на доклада за изразяване на сигурност; мястото в юрисдикцията, където одиторът практикува. В стандарта няма образци на доклади. Примери, които могат да се използват на практика, са посочени в Ръководството.

Тъй като ангажиментите за изразяване на сигурност могат да бъдат за различна степен на сигурност, има специфични изисквания относно мнението. Процедурите при ангажиментите за ограничена (умерена) степен на сигурност могат да изглеждат на потребителя като поизчерпателни от описаните процедури за ангажиментите за разумна степен на сигурност. Затова е полезно одиторът да включи в доклада обяснение за различията между тях, особено когато в един доклад има два вида сигурност.

Според Ръководството в разширения доклад е подходящо одиторът да включи информация относно съображенията за същественост, за да е ясно какви отклонения е толерирал.

Пример за посочване на съображения за същественост в доклада за сигурност:

Въз основа на нашата професионална преценка ние определихме съществеността на информацията по предмета, както следва:

Емисии на парникови газове от обхват 1: $x\%$ от докладваните от предприятието емисии на парникови газове от обхват 1.

Този праг означава, че погрешно отчитане на X тона емисии на парникови газове, като отделно отклонение или като съвкупност от по-малки отклонения, би ни накарало да заключим, че емисиите от обхват 1 не са представени във всички съществени аспекти в съответствие с критериите.

За оценяване на съществеността ние анализирахме и качествените аспекти, включително разбираемост и липса на пристрастие.

Когато има идентифицирана „друга информация“ в отчета, за нея не се изразява сигурност. Това трябва да се посочи в доклада, в раздела за заключението.

Пример за препратка към „другата информация“ в доклада за сигурност: Ние не изразяваме заключение за сигурност относно другата информация, включена в годишния отчет за 20X1 година, вкл. за линковете в отчета, изображенията, аудио файловете и вградените видеоклипове.

Въз основа на направеното изследване може да се **обобщи**, че задължителните изисквания за ангажиментите за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност, вкл. за интегрирани отчети, са посочени в МСАИС 3000 *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*. В *Ръководство за прилагане на МСАИС 3000 за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност* са представени допълнителни (незадължителни) насоки. Част от тях са приложими за **всички одиторски ангажименти**, например следните:

- за упражняване на професионалния скептицизъм може да се идентифицират пречките и другите фактури, които влияят върху него;
- при оценяване на вътрешния контрол компонентите контролна среда, оценка на риска и мониторинг могат да се разглеждат съвместно като управление и надзор върху отчетния процес;
- когато качествена информация няма пряко отношение към предмета на отчета, се определя като „друга информация“ и не се изследва подробно, освен ако явно е неправилно или подвеждащо.

Чрез тях може да се подобри ефективността и ефикасността на всички ангажименти за изразяване на сигурност, вкл. на одита.

Някои от насоките отразяват **спецификите на разширената външна отчетност** и се отнасят само за тях, като следните:

- когато не могат да се прилагат твърденията за вярност при оценяване на рисковете, може да се разглеждат потенциалните грешки;
- при преценяване на количествените и качествените съображения за нивото на същественост се анализират заинтересованите страни и значението на съответните последици;
- в доклада за сигурност се посочват нивата на същественост и се разграничава „другата информация“, за която не се изразява сигурност.

Те са важни за постигане целите на ангажиментите, когато не са приложими стандартните одитни процедури.

Библиографска справка:

1. Вейсел, А. Насоки за извършване на ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 1/2020 г.
2. Вейсел, А. Одиторски ангажименти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, монография. София, АТЛ-50, 2018.
3. Вейсел, А. Проблеми при ангажиментите за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 3/2018 г.
4. 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 м. декември 2018 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. април 2019 г. – първа част.
5. Assurance on IR: Overview of feedback and call to action, July 2015, www.theiirc.org [Accessed August 13, 2021].
6. Assurance on IR: an Exploration of Issues. The International Integrated Reporting Council, July 2014; Assurance on IR: an Introduction to the Discussion. The International Integrated Reporting Council, December 2014; www.theiirc.org [Accessed August 13, 2021].
7. Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting, July 2015, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].
8. Extended External Reporting Assurance, February 2019, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].
9. Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements, April 2021, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].
10. Public Consultation on Proposed Guidance. Extended External Reporting Assurance, March 2020, <http://www.ifac.org> [Accessed August 13, 2021].
11. 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 August 13, 2021].
12. 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 August 13, 2021].

CURRENT ASPECTS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS FOR EXTENDED EXTERNAL REPORTING

Prof. Ali Veysel, PhD

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Lecturer at VUZF University – Sofia

Keywords:	Summary
<i>Extended External Reporting Integrated Reports Assurance Engagements ISAE 3000</i>	<i>The article examines the guidelines of the International Federation of Accountants from 2021 for assurance engagements for extended external reporting. Procedures related to competence, professional skepticism and professional judgment, compliance with criteria, internal control, assertions, materiality, qualitative information, future oriented information and communicating in the assurance report are analyzed. Guidelines for improving the effectiveness and efficiency of the audit and other assurance engagements are summarized.</i>