



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

Ръководство по Международни станданти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

2025 ИЗДАНИЕ | Част 3

IAPN | ISA | ISQM

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®

Международната фондация за етика и одит -The International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОСИС) - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) и Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants® (IFAC®) не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемане на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

International Standards on Auditing, the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, International Standard on Sustainability Assurance, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Management, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are copyright of IFAC.

Copyright © September 2025 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Авторски права © септември 2025 by the International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Настоящата публикация може да бъде свалена за лична употреба с нетърговска цел (т.е., професионални справки или изследователска работа) от www.iaasb.org. Необходимо е писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standard on Sustainability Assurance', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISSA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави. 'International Foundation for Ethics and Audit' и 'IFEATM' са запазени марки на IFEA или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFEA в САЩ и други държави.

Структурите и процесите, които осигуряват дейността на IAASB се подпомагат от International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

За информация относно авторските права, запазената марка и разрешенията, моля, посетете permissions или се свържете с permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-609-2

Настоящото Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2025 на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC), през септември 2025 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през януари 2026 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод на Ръководството по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2025 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 управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2025 е този, публикуван от IFAC на английски език.

Текст на английски език на Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2025 © 2025 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2025 © 2026 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition, ISBN: 978-1-60815-609-2 .

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

Запазени марки и регистрирани запазени марки и марки за услуги

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standard on Sustainability Assurance™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISSA™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

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

**ЧАСТ III
СЪДЪРЖАНИЕ**

	Страница
Нов стандарт, който още не е влязъл в сила	
МСИСУ 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“	1-162
Съответни и последвали изменения на други стандарти на Стандарти на СМОССИС, произтичащи от МСИСУ 5000.....	163-171

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ПО УСТОЙЧИВОСТТА (МСИСУ) 5000

ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ПО УСТОЙЧИВОСТТА

(В сила за ангажменти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана за периоди, започващи на или след 15 декември 2026 г., или към конкретна дата на или след 15 декември 2026 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–7
Обхват на настоящия МСИСУ	8–14
Дата на влизане в сила	15
Цели	16–17
Дефиниции	18
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСИСУ	19–25
Приемане и продължаване на ангажимент за изразяване на сигурност	26–29
Управление на качеството на ниво фирма	30
Управление на качеството на ниво ангажимент	31–63
Измами и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби	64–67
Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление	68
Документация	69–74
Предварителни условия за ангажменти за изразяване на сигурност	75–84
Условия на ангажменти за изразяване на сигурност	85–88
Доказателства	89–94
Планиране	95–102
Процедури за оценка на риска	103–125
Отговор на рискове от съществено неправилно докладване	126–152
Натрупване и разглеждане на идентифицирани случаи на неправилно докладване	153–161
Оценяване на описанието на приложимите критерии	162
Последващи събития	163–164
Писмени изявления от ръководството и лицата, натоварени с общо управление	165–170
Друга информация	171–177
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	178–187
Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност	188–212

Материали за приложение и други разяснителни материали

Въведение	A1–A11
Обхват на настоящия МСИСУ	A12–A15
Дефиниции	A16P–A46
Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСИСУ	A47–A57
Приемане и продължаване на ангажимент за изразяване на сигурност	A58–A67
Управление на качеството на ниво фирма	A68–A74
Управление на качеството на ниво ангажимент	A75–A161
Измама и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби	A162–A165
Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление	A166–A170
Документация	A171–A183
Предварителни условия на ангажименти за изразяване на сигурност	A184–A218
Условия на ангажименти за изразяване на сигурност	A219–A224
Доказателства	A225–A276
Планиране	A277–A312
Процедури за оценка на риска	A313–A419
Отговор на рискове от съществено неправилно докладване	A420–A469P
Натрупване и разглеждане на идентифицирани случаи на неправилно докладване	A470–A498
Оценяване на описанието на приложимите критерии	A499–A501
Последващи събития	502–A505
Писмени изявления от ръководството и лицата, натоварени с общо управление	A506–A507
Друга информация	A508–A518
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	A519–A536
Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност	A537–A602
Приложение 1: Въпроси, свързани с устойчивостта, и информация, свързана с устойчивостта	
Приложение 2: Преценка от страна на практикуващия професионален счетоводител на процеса на предприятието за идентифициране на информацията, свързана с устойчивостта, която следва да бъде докладвана	
Приложение 3: Примери за доклади за изразяване на сигурност относно информация, свързана с устойчивостта	

Въведение

1. Настоящият Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта.
2. За целите на настоящия МСИСУ информацията за устойчивостта е информация по въпроси, свързани с устойчивостта. Оповестяванията на предприятието по такива въпроси могат да са свързани с множество различни теми (например климат, трудови практики, биоразнообразие) и аспекти от теми (например рискове и възможности, показатели и ключови показатели за ефективност). Закон или нормативна разпоредба, или рамки за докладване на устойчивостта, могат да описват въпроси, теми или аспекти от теми, свързани с устойчивостта, по различни начини, и могат също така да предоставят изисквания или насоки за предприятието при определянето на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана. (вж. параграфи A1, A21–A22, A43, Приложение 1)
3. Информацията за устойчивостта се докладва в съответствие с критериите. Настоящият МСИСУ изисква практикуващият професионален счетоводител да оцени дали критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени при изготвянето на информацията за устойчивостта, са уместни спрямо конкретните обстоятелства на ангажимента. При липсата на индикации за противоположното, рамковите критерии, които са заложили в закон или нормативна разпоредба, или които са установени от оторизирани и признати организации, следващи надлежен процес, се считат за уместни. (вж. параграфи A2, A197)
4. Критериите могат да определят процес, чрез който предприятието идентифицира въпросите, свързани с устойчивостта, които да бъдат докладвани, включително прилагането на нивото на същественост при идентифицирането на такива въпроси и отчетните граници. В настоящия МСИСУ „процес на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана“ се отнася до процеса, прилаган от предприятието за определяне на въпросите, свързани с устойчивостта, които да бъдат докладвани в информацията за устойчивостта, и отчетните граници. (вж. параграф A3)
5. Обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност може да покрива цялата информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от предприятието, или само част от тази информация. Така например, някои юрисдикции могат да изискват цялата информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана в съответствие с установена рамка, да бъде обект на изразяване на сигурност. В определени юрисдикции обаче, закон или нормативна разпоредба могат да изискват само свързаните с климата оповестявания в информацията за устойчивостта на предприятието да бъдат обект на изразяване на сигурност. Изискванията за докладване в настоящия МСИСУ изискват практикуващият професионален счетоводител да посочи или опише информацията, която е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност. (вж. параграф A4)
6. Настоящият МСИСУ се базира на предположението, че: (вж. параграф A5)
 - (а) членовете на екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (за тези ангажименти, за които е назначено такова лице), са обект на изискванията на разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност по

устойчивостта, или на други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в закон или нормативна разпоредба, които са най-малкото толкова изискващи; и (вж. параграфи А6–А7)

- (б) практикуващият професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента, е член на фирма, която е обект на изискванията на МСУК (Международен стандарт за управление на качеството / ISQM) 1,¹ или на други професионални изисквания, или на изисквания, съдържащи се в закон или нормативна разпоредба и отнасящи се до отговорностите на фирмата във връзка със системата ѝ за управление на качеството, които са най-малкото толкова изискващи, колкото МСУК 1. (вж. параграфи А8–А11)
7. Всеобщо е мнението, че управлението на 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 ангажиментите за изразяване на сигурност с високо качество. В случай че практикуващ професионален счетоводител изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта в съответствие с настоящия и други МСИСУ, важно е да се знае, че настоящият МСАИС включва изисквания, които отразяват условията, описани в параграф 6. (вж. параграфи А5–А11)

Обхват на настоящия МСИСУ

8. Настоящият МСИСУ обхваща всички ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта. Той се прилага към всички видове информация за устойчивостта, независимо как е представена. (вж. параграфи А12–А14)
9. Настоящият МСИСУ се прилага както към ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и към ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Освен ако не е посочено друго, всяко изискване на настоящия МСИСУ се прилага както към ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и към ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Тъй като степента на сигурност, което се получава в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниско от това в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител ще изпълни в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ще се различават по своето естество и време на изпълнение спрямо, и са с по-малък обхват в сравнение с, ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. (вж. параграф А15)
10. *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* отбелязва, че ангажиментът за изразяване на сигурност може да бъде или ангажимент за удостоверяване на съответствие, или директен ангажимент. Настоящият МСИСУ се прилага само спрямо ангажименти за удостоверяване на съответствие. Следователно, препратките в настоящия МСИСУ към „ангажимент за изразяване на сигурност“ или към „ангажимент“ са препратки към ангажимент за удостоверяване на съответствие.

¹ Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1 „Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги“

Взаимовръзка с МСАИС 3000 (преработен)²

11. Настоящият МСИСУ е всеобхватен стандарт, който съдържа изисквания и материали за приложение за всички елементи на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта. Поради тази причина от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да прилага МСАИС 3000 (преработен), когато изпълнява ангажимент.

Взаимовръзка с одитирания финансов отчет

12. Настоящият МСИСУ не разглежда информацията за устойчивостта, която се изисква да бъде включена във финансовия отчет на предприятието, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. По отношение на тази информация от одитора на финансовия отчет на предприятието се изисква да прилага Международните одиторски стандарти.
13. Информацията за устойчивостта може да бъде представена заедно с одитирания финансов отчет на предприятието, например като част от годишния доклад на предприятието, или в отделен документ или документи, съпътстващи годишния доклад. При тези обстоятелства за целите на настоящия МСИСУ одитираният финансов отчет се счита за друга информация.

Прилагане в зависимост от мащаба

14. Настоящият МСИСУ е предназначен за ангажименти за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта на всички предприятия, независимо от техния размер или сложност. Изискванията на настоящия МСИСУ обаче са предназначени за прилагане в контекста на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента.

Дата на влизане в сила

15. Настоящият МСИСУ е в сила за ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта, която се докладва:

- (а) за периоди, започващи на или след 15 декември 2026 г.; или
- (б) към конкретна дата на или след 15 декември 2026 г.

По-ранното прилагане на настоящия МСИСУ е разрешено.

Цели

16. При изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, 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 устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване;
 - (б) да изрази заключение относно информацията за устойчивостта чрез писмен доклад, който изразява заключение за изразяване или на разумна степен на сигурност, или на ограничена степен на сигурност, и описва базата за това заключение; и
 - (в) да комуникира допълнително съгласно изискванията на настоящия МСИСУ и други приложими МСИСУ.
17. Във всички случаи, в които не може да бъде получена съответно разумна степен на

² 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“

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 МСИСУ изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже изразяването на заключение или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Дефиниции

18. За целите на МСИСУ следните термини имат значението, посочено по-долу:

Аналитични процедури	Оценки на информацията за устойчивостта чрез анализ на вероятни взаимоотношения между количествени и качествени данни. Аналитичните процедури обхващат също така необходимото разследване на установени колебания или взаимоотношения, които са несъвместими с друга уместна информация, или се различават значително от очакваните стойности.
Друг практикуващ професионален счетоводител	Фирма, освен фирмата на практикуващия професионален счетоводител, която извършва работа, която практикуващият професионален счетоводител планира да използва за целите на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта и самият той не е в състояние да участва в тази работа в достатъчна степен и по подходящ начин. За целите на МСИСУ: (а) Работата на друг практикуващ професионален счетоводител, която практикуващият професионален счетоводител може да планира да използва за целите на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта, се извършва в контекста на отделен ангажимент. (б) Физическите лица от друг практикуващ професионален счетоводител, които извършват работата, не са членове на екипа по ангажимента, тъй като те не извършват процедури по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност по устойчивостта. Тези лица не са и експерти на практикуващия професионален счетоводител. (в) Препратките към използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, включват, когато е приложимо, работата на физическите лица от тази друга фирма.
Приложими критерии	Критериите, използвани в конкретен ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта.
Съответна(и) страна(и)	Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, или ангажиращата страна, ако е различна.

Твърдения	Изявления на предприятието, изрични или други, които се съдържат в информацията за устойчивостта, както се използва от практикуващия професионален счетоводител, за да разгледа различните видове потенциално неправилно докладване, които могат да възникнат. (вж. параграф A16P)
Ангажимент изразяване сигурност за на	Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител има за цел да получи достатъчни доказателства, за да изрази заключение, предназначено да повиши степента на доверие на предвидените потребители в информацията за устойчивостта. Ангажиментът за изразяване на сигурност по устойчивостта може да бъде или (а) 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 при конкретните обстоятелства на ангажимента като база за изразяване на заключение от практикуващия професионален счетоводител. Заключение от практикуващия професионален счетоводител се изразява във форма, която изразява мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултатите от измерването или оценяването, включително представянето и оповестяването, на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложими критерии; или (б) 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 при конкретните обстоятелства на ангажимента, но при което този риск е по-голям, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за изразяване на заключение във форма, която изразява дали въз основа на извършените процедури и получените доказателства до вниманието на практикуващия е(са) достигнал(и) въпрос(и), който(които) го му дава(т) основания да счита, че информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване. Естеството, времето и обхватът на процедурите, извършени в ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност, са ограничени в сравнение с тези, които са необходими в ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност, но са планирани по такъв начин, че да се достигне до степен на сигурност, което според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е значимо. За да бъде значима, степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, е вероятно да повиши целевото доверие на предвидените потребители

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МСИСУ 5000

	относно информацията за устойчивостта до степен, която очевидно е по-голяма от несъществена.
Умения и техники за изразяване на сигурност	Планиране, събиране на доказателства, оценяване на доказателствата, умения и техники за комуникиране и докладване, демонстрирани от практикуващ професионален счетоводител по изразяване на сигурност, които се отличават от експертните знания и опит по въпроси, свързани с устойчивостта, или тяхното оценяване или измерване.
Ангажимент за удостоверяване на съответствие	Ангажимент за изразяване на сигурност, при който лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, измерва или оценява въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложими критерии.
Сравнителна информация	Информация за устойчивостта, представена за един или повече предходни периоди.
Компонент	Предприятие, бизнес единица, функция или стопанска дейност, или комбинация от тях, в рамките на отчетните граници, определени от практикуващия професионален счетоводител за целите на планирането и изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта. (вж. параграф A17)
Практикуващ професионален счетоводител на компонент	Фирма, която извършва работа по изразяване на сигурност, свързана с компонент, за целите на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта за група, и практикуващият професионален счетоводител е в състояние да участва в тази работа в достатъчна степен и по подходящ начин. Препратките към практикуващ професионален счетоводител на компонент включват, когато това е уместно, физическите лица от тази фирма. Физическите лица от практикуващия професионален счетоводител на компонент, които извършват работа по изразяване на сигурност, са членове на екипа по ангажимента. (вж. параграфи A18–A19)
Критерии	Еталони (бази за сравнение), използвани за измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта. Критериите включват или рамкови критерии, или разработени от предприятието критерии, или комбинация от двата вида. Рамковите критерии са или критерии за достоверно представяне, или критерии за спазване. (вж. параграфи A20, A195) Терминът „критерии за достоверно представяне“ се използва за обозначаване на рамка за докладване на устойчивостта, която изисква спазването на изискванията на рамката, и: (вж. параграфи A528–A529) (а) признава изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на информацията за устойчивостта може да се наложи ръководството да

		представи информация извън конкретно изискваната от рамката; или (б) признава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от дадено изискване на рамката, за да постигне достоверно представяне на информацията за устойчивостта. Очаква се такива отклонения да са необходими само в изключително редки случаи. Терминът „критерии за спазване“ се използва за обозначаване на рамка за докладване на устойчивостта, която изисква спазването на изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в подточки (а) или (б) по-горе.
Оповестяване (оповестявания)		Информация за устойчивостта за определен аспект от дадена тема. (вж. параграфи A21–A22)
Обстоятелства, свързани с ангажимента		Общият контекст, дефиниращ конкретния ангажимент за изразяване на сигурност, който включва: условията на ангажимента; обхвата на ангажимента и дали това е ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност; характеристиките на въпросите, свързани с устойчивостта; приложимите критерии; информационните потребности на предвидените потребители; съответните характеристики на предприятието и неговата отчетна граница; характеристиките на ръководството и лицата, натоварени с общо управление на предприятието; и други въпроси, които биха могли да окажат съществен ефект върху ангажимента.
Лидер, отговорен за ангажимента		Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което отговаря за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за изразяване на сигурност, който се издава от името на фирмата, и което лице, в случай на необходимост, разполага със съответните правомощия, предоставени му от професионален, законов или регулаторен орган. Терминът „лидер, отговорен за ангажимента“ следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до неговия равносilen термин в публичния сектор. (вж. параграфи A23–A24)
Риск на ангажимента		Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване. (вж. параграфи A25–A27P)
Ангажираща страна		Ръководството, лицата, натоварени с общо управление или друга страна, която ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност.
Преглед за качеството на ангажимента		Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил, и заключенията, до които е достигнал във връзка с тях, извършено от лицето, извършващо

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МСИСУ 5000

	преглед за качеството на ангажимента, и завършено на датата на доклада за изразяване на сигурност или преди нея.
Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента	Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.
Екип по ангажимент	Лидерът на ангажимента или друг професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента, както и други физически лица, които изпълняват процедури по ангажимента, с изключение на външен експерт на практикуващия професионален счетоводител и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие по ангажимента. (вж. параграфи A28–A29)
Предприятие	Юридическо лице, икономическо образувание или разграничима част от юридическо лице или икономическо образувание, или комбинация от юридически лица или други предприятия, или части от такива предприятия, до които се отнася информацията за устойчивостта. (вж. параграф A30)
Доказателства	Информация, която след прилагането на процедури за изразяване на сигурност практикуващият професионален счетоводител използва, за да достигне до заключения, формиращи базата за заключението и доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител. Достатъчността на доказателствата е оценка за количеството на доказателствата. Целесъобразността на доказателствата е оценка за тяхното качество.
Фирма	Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество или капиталово търговско дружество, или друго предприятие на отделни професионални счетоводители. Терминът „фирма“ следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се до неговия равносilen термин в публичния сектор. (вж. параграф A31)
Измама	Преднамерено действие от страна на едно или повече лица от ръководството, лицата, натоварени с общо управление, служителите или трети страни, включващо използването на заблуждение за получаване на неправомерно или незаконно предимство. (вж. параграфи A32–A33)
Допълнителни процедури	Процедури, включително прегледи на контролите и процедури по същество, извършени в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване.
Група	Отчитащо се предприятие, за което се изготвя информацията за устойчивостта на група. (вж. параграф A34)

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МСИСУ 5000

Ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта за група	Ангажимент за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта на група.
Информация за устойчивостта на група	Информация за устойчивостта, която включва информация за устойчивостта на повече от едно предприятие или бизнес единица, в съответствие с критериите. (вж. параграф A35)
Историческа финансова информация	Изразена финансово информация по отношение на конкретно предприятие, извлечена предимно от счетоводната система на това предприятие, и отнасяща се до икономически събития, възникнали през предходни периоди или до икономически условия и обстоятелства, съществували към определен момент в миналото.
Предвидени потребители	Лицето (лицата) или организацията (организациите), или група (групи) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност по устойчивостта. В някои случаи е възможно да има предвидени потребители, които са различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност по устойчивостта. (вж. параграфи A36–A38)
Функция или звено „Вътрешен одит“	Функция или звено в предприятието, което извършва дейности по изразяване на сигурност и консултиране, чиято цел е оценяването и подобряването на ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.
Ръководство	Лице (лица), носещо(и) изключителната отговорност за извършването на дейностите на предприятието. За някои предприятия в някои юрисдикции ръководството включва някои от или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на орган за общо управление или собственик–управител.
Експерт на ръководството	Физическо лице или организация, притежаващи експертни познания и опит в област, различна от изразяването на сигурност, чиято работа в тази област се използва от предприятието в негова помощ при изготвянето на информацията за устойчивостта.
Неправилно докладване	Разлика между оповестяването (оповестяванията) и подходящото измерване или оценяване на въпросите, свързани с устойчивостта, в съответствие с приложимите критерии. Случаите на неправилно докладване могат да възникнат от грешка или измама, те могат да бъдат качествени или количествени, и включват пропусната информация или

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МСИСУ 5000

	информация, която прикрива представянето на оповестяванията. (вж. параграфи A417, A473, A479)
Неправилно докладване в другата информация	Неправилно докладване в другата информация е налице, когато другата информация е посочена неточно или по друг начин е подвеждаща (включително тъй като тя пропуска или прикрива информация, необходима за правилното разбиране на въпроса, оповестен в другата информация).
Мрежа от фирми	По-голяма структура: (а) която цели сътрудничество; и (б) която очевидно цели разпределение и споделяне на печалбата и разходите, или споделя обща собственост, контрол или управление, обща политика или процедури за управление на качеството, обща бизнес стратегия, използване на общо търговско наименование или на съществена част от професионалните ресурси.
Фирма, част от мрежа от фирми	Фирма или предприятие, което принадлежи към мрежа от фирми.
Неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби	Преднамерени или непреднамерени действия или бездействия, извършени от предприятието или от лицата, натоварени с общо управление, от ръководството или от други лица, работещи за предприятието или под неговото управление, които противоречат на действащите закони или нормативни разпоредби. Неспазването не включва лично неправомерно поведение, несвързано със стопанската дейност на предприятието.
Друга информация	Информация, която не е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, включена в документ или документи, съдържащи информация за устойчивостта, която е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, и доклада за изразяване на сигурност относно тази информация за устойчивостта.
Съдружник	Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги. (вж. параграф A39)
Същественост на представянето	Сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от сумата или сумите, определени като съществени за количественото оповестяване, за да се намали до подходящо ниско ниво вероятността, че съвкупността от некоригирани и неразкрити случаи на неправилно докладване в това оповестяване е съществена.
Персонал	Съдружниците и служителите във фирмата.

Практикуващ професионален счетоводител	Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено лидерът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или, съобразно случая, фирмата). Когато настоящият МСИСУ изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от лидера, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител“ се използва терминът „лидер, отговорен за ангажимента“.
Експерт на практикуващия професионален счетоводител	Физическо лице или организация, притежаващи експертни познания и опит в област, различна от изразяването на сигурност, чиято работа в тази област се използва от практикуващия професионален счетоводител за подпомагане на получаването на достатъчни и уместни доказателства. Експерт на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или вътрешен експерт на практикуващия професионален счетоводител (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми, на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.
Професионална преценка	Професионалната преценка предполага прилагането на подходящо обучение, професионални познания, опит и умения, предвидени в контекста на изразяване на сигурност и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента.
Професионален скептицизъм	Нагласа, която включва подход на критично мислене, запазване на повишено внимание към обстоятелства, които биха могли да са индикация за възможно неправилно докладване поради грешка или измама, както и критична оценка на доказателствата.
Професионални стандарти	Международните стандарти за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) и приложимите етични изисквания.
Приложими етични изисквания	Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими към практикуващите професионални счетоводители при поемането на ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта. Приложимите етични изисквания включват разпоредбите на Кодекса на СМЕС за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, заедно с национални изисквания, които са по-ограничаващи, или професионални изисквания, или изисквания в закон или нормативна разпоредба, които компетентен орган е определил като най-малкото толкова изискващи, колкото разпоредбите на Кодекса на СМЕС, свързани с ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта. (вж. параграфи А62–А63)

Отчетни граници	Дейности, операции, взаимоотношения или ресурси, които следва да бъдат включени в информацията за устойчивостта на предприятието. За целите на МСИСУ, отчетната граница се определя в съответствие с приложимите критерии. (вж. параграфи A40–A41)
Риск от съществено неправилно докладване	Рискът, че информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване преди ангажимента.
Процедури за оценка на риска	Процедурите, които са били разработени и изпълнени, за да се: (а) в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност – идентифицират и оценят рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания; и (б) в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност – идентифицират и оценят рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на оповестяванията на ниво твърдения.
Професионален персонал	Професионални счетоводители, различни от съдружници, включително експерти, които фирмата наема.
Процедури по същество	Процедури, които са разработени за разкриването на съществени неправилни докладвания. Процедурите по същество включват тестове на детайлите и аналитични процедури. (вж. параграф A42)
Компетентност в областта на устойчивостта	Компетентност по въпроси, свързани с устойчивостта, които са обект на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта, както и по тяхното измерване и оценяване.
Информация за устойчивостта	Информация за устойчивостта – информация по въпроси, свързани с устойчивостта. (вж. параграф A43) За целите на МСИСУ: (а) информацията за устойчивостта произтича от измерването или оценяването на въпроси, свързани с устойчивостта, спрямо критериите; (б) информацията за устойчивостта, която е обект на ангажимент за изразяване на сигурност, е равностойна на „информация за предмета“ в другите стандарти за изразяване на сигурност на СМОССИС; (в) препратките към „информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана“ са предназначени да се отнасят до цялата информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от предприятието, и се използват основно в контекста на предварителните експертни познания и опит на практикуващия

	професионален счетоводител относно конкретните обстоятелства на ангажимента; (г) ако ангажиментът за изразяване на сигурност не обхваща цялата информация за устойчивостта, докладвана от предприятието, терминът „информация за устойчивостта“ следва да се възприема като информацията, която е предмет на изразяването на сигурност. (вж. параграф А44)
Въпроси, свързани с устойчивостта	Екологични, социални, управленски или други въпроси, свързани с устойчивостта, както са определени или описани в закон или нормативна разпоредба, или в приложимите рамки за докладване на устойчивостта, или както е определено от предприятието за целите на изготвянето или представянето на информация за устойчивостта. За целите на МСИСУ, въпросите, свързани с устойчивостта, които се измерват и оценяват в съответствие с критериите, са равностойни на „съответен предмет“ в другите стандарти за изразяване на сигурност на СМОССИС. (вж. параграфи А45–А46)
Система за вътрешен контрол	Системата, която е разработена, внедрена и се поддържа от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал на предприятието, за да предостави разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на устойчивата стопанска дейност и надеждността на докладването за устойчивостта, ефективността и ефикасността на операциите, и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби по отношение на въпроси, свързани с устойчивостта. Терминът „контроли“ се отнася до политиките или процедурите, които предприятието въвежда, за да постигне свързаните с контрола цели на ръководството или лицата, натоварени с общо управление по отношение на някои аспекти на един или повече компоненти на системата за вътрешен контрол.
Лица, натоварени с общо управление	Лицето (лицата) или организацията (организациите) (например, корпоративен попечител), носещи отговорността за осъществяване на надзор над стратегическото направление на развитие на предприятието и задълженията, свързани с отчетността на това предприятие. Това включва осъществяване на надзор над процеса за докладване на устойчивостта. При някои предприятия в някои юрисдикции е възможно лицата, натоварени с общо управление да включват персонал от ръководството, например, изпълнителни членове на орган за общо управление на предприятие от публичния или непубличния сектор, или собственик-управител.
Некоригирани неправилни докладвания	Неправилни докладвания, които практикуващият професионален счетоводител е обобщил в хода на ангажимента за изразяване на сигурност и които не са били коригирани.

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСИСУ

Спазване на стандартите, които са приложими по отношение на ангажимента

19. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва настоящия МСИСУ и МСИСУ, които са от значение за ангажимента. (вж. параграф А47)
20. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява спазване на настоящия или друг МСИСУ, освен ако не е изпълнил изискванията на настоящия МСИСУ и на всеки друг МСИСУ, приложим по отношение на ангажимента. (вж. параграфи А47–А48)

Текст на МСИСУ

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да се е запознал с пълния текст на МСИСУ, включително с материалите за приложение и останалите пояснителни материали, за да разбира целите на стандарта и да прилага правилно неговите изисквания. (вж. параграфи А49–А54)

Спазване на приложими изисквания

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва всяко едно изискване на настоящия МСИСУ и всеки друг приложим МСИСУ, освен ако при конкретните обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност това изискване не е приложимо, тъй като зависи от условие, а въпросното условие не е налице. Изискванията, които са приложими само по отношение на ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност или ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, са обозначени съответно с буква „О“ (ограничена степен на сигурност) или „Р“ (разумна степен на сигурност), след номера на параграфа. Когато дадено изискване се прилага както към ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, така и към ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, но по различен начин, тези изисквания са представени във формат на колона, обозначени с „О“ (ограничена степен на сигурност) и „Р“ (разумна степен на сигурност). (вж. параграф А55)
23. В извънредни ситуации практикуващият професионален счетоводител може да прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване, съдържащо се в даден МСИСУ. 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 за изразяване на сигурност тази процедура би била неефикасна за постигане на целта на въпросното изискване. (вж. параграф А56)

Документиране на отклоняването от приложимо изискване

24. Ако при изключителни обстоятелства практикуващият професионален счетоводител прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване, съдържащо се в настоящия МСИСУ или друг МСИСУ, практикуващият професионален счетоводител следва да документа как изпълнените алтернативни процедури постигат целта на това изискване, и причините за отклонението. (вж. параграф А57)

Непостигане на целта

25. Ако дадена цел в настоящия МСИСУ или в друг МСИСУ, отнасящ се до ангажимента, не може да бъде постигната, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали това налага да модифицира заключението си или да се оттегли от ангажимента за изразяване на сигурност (когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба). Непостигането на целта, съдържаща се в този или в друг приложим МСИСУ, представлява съществен въпрос, изискващ документиране в съответствие с параграф 69.

Приемане и продължаване на ангажимент за изразяване на сигурност

26. Практикуващият професионален счетоводител следва да приема или продължава ангажимент единствено, когато:
- (а) практикуващият професионален счетоводител няма причина да счита, че приложимите етични изисквания, включително тези относно независимостта, няма да бъдат изпълнени; (вж. параграфи А58–А64)
 - (б) практикуващият професионален счетоводител се е уверил, че тези лица, които ще изпълняват ангажимента, притежават, взети като цяло, подходящата компетентност и способности, включително да разполагат с достатъчно време, за да изпълнят ангажимента; и
 - (в) базата, върху която трябва да се изпълни ангажимента, е била договорена, като е:
 - (i) установено, че предварителните условия за ангажимент за изразяване на сигурност са налице (вж. също параграф 76); и
 - (ii) потвърдено, че е налице общо разбиране между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна относно условията на ангажимента, включително отговорностите за докладване на практикуващия професионален счетоводител. (вж. също параграф 85)
27. В случай че ангажиращата страна наложи ограничение в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител в условията на предложен ангажимент, което е такова, че практикуващият професионален счетоводител счита, че ограничението ще доведе до това той да откаже изразяването на заключение относно информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема този ангажимент като ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако не е задължен от закон или нормативна разпоредба да го направи.
28. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прецени дали политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиент, и за ангажиментите за изразяване на сигурност са били спазени, и дали заключенията, до които е достигнато в тази връзка, са подходящи за приемане на ангажимента в съответствие с параграф 26. (вж. параграфи А65–А67)
29. Ако лидерът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би могла да доведе до отказ на ангажимента от страна на фирмата, ако тази информация беше известна преди приемането или продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретен ангажимент, лидерът, отговорен за ангажимента следва да комуникира незабавно тази информация с фирмата, така че фирмата и лидерът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия.

Управление на качеството на ниво фирма

30. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да бъде член на фирма, която прилага: (вж. параграфи A68–A72)
- (а) МСУК 1; или
 - (б) професионалните изисквания или изискванията на закон или нормативна разпоредба, които компетентен орган е определил като най-малкото толкова изискващи, колкото МСУК 1. (вж. параграфи A73–A74)

Управление на качеството на ниво ангажимент

Цялостна отговорност за управляването на качеството и постигането на качество

31. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме цялостната отговорност за управляването на качеството и постигането на качество на ангажимента, и за участието в достатъчна степен и по подходящ начин в ангажимента, така че да има основания да прецени дали използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато са подходящи, като се имат предвид естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента. (вж. параграфи A75–A79)
32. Когато лидерът, отговорен за ангажимента, възложи на други членове на екипа по ангажимента разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия, свързани с изискване на настоящия МСИСУ, които да го подпомогнат при спазването на изискванията на настоящия МСИСУ, лидерът, отговорен за ангажимента, следва да продължи да носи цялостната отговорност за управляването на качеството и постигането на качество на ангажимента посредством ръководство и надзор над тези членове на екипа по ангажимента, и преглед на тяхната работа. (вж. параграф A80)

Характеристики на лидера, отговорен за ангажимента

33. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да има: (вж. параграфи A81–A83)
- (а) компетентност и възможности под формата на умения и техники за изразяване на сигурност, развити посредством широкообхватно обучение и практическа работа;
 - (б) разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност; и
 - (в) компетентност в областта на устойчивостта, която е достатъчна за поемането на отговорност за заключенията, до които е достигнато в ангажимента.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

34. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които включват: (вж. параграфи A58–A61, A64)
- (а) разпоредбите на Кодекса на CMCEC относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, заедно с национални изисквания, които са по-ограничителни; или
 - (б) професионални изисквания или изисквания в закон или нормативна разпоредба, които компетентен орган е определил като най-малкото толкова изискващи, колкото разпоредбите на Кодекса на CMCEC относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта. (вж. параграфи A62–A63)

35. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорността, че останалите членове на екипа по ангажимента са били информирани за съответните етични изисквания, които са приложими с оглед естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, и свързаните с тях политики или процедури на фирмата, включително такива, които адресират: (вж. параграфи А84–А85)
 - (а) идентифицирането, оценяването и адресирането на спазването на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта;
 - (б) обстоятелствата, които могат да доведат до нарушаването на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато узнаят за такива нарушения; и
 - (в) отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато узнаят за случай на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби от предприятието.
36. Ако вниманието на лидера, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, сочещи съществуването на заплахата за спазването на приложимите етични изисквания, лидерът, отговорен за ангажимента, следва да оцени заплахата като спазва политиките и процедурите на фирмата, да използва уместна информация от фирмата, екипа по ангажимента или други източници, и да предприеме подходящи действия. (вж. параграфи А85–А86)
37. По време на целия ангажимент лидерът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание, посредством наблюдения и отправяне при необходимост на проучващи запитвания, за наличието на доказателства за нарушения на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажимента. Ако посредством системата за управление на качеството на фирмата или по друг начин вниманието на лидера, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, сочещи, че членове на екипа по ангажимента са нарушили приложими етични изисквания, лидерът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да определи подходящите действия. (вж. параграф А86)

Умения и техники за изразяване на сигурност, професионален скептицизъм и професионална преценка

38. Практикуващият професионален счетоводител следва да прилага умения и техники за изразяване на сигурност, като част от повтарящия се, систематичен процес на изпълнение на ангажимента.
39. 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 устойчивостта да съдържа съществено неправилно докладване. (вж. параграфи А87–А92)
40. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при планирането и изпълнението на ангажимента, включително определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. (вж. параграфи А93–А95)

Ресурси на ангажимента

41. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прецени дали достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са били своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента. (вж.

параграфи A96–A97)

42. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да определи дали членовете на екипа по ангажимента и всякакви външни експерти и вътрешни одитори на практикуващия професионален счетоводител притежават подходящата компетентност по въпросите на устойчивостта, компетентност и способности в уменията и техниките за изразяване на сигурност, и достатъчно време, за да изпълнят ангажимента. (вж. параграфи A98–A102)
43. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства от използването на работата на фирма, различна от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прецени дали ще бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата. Когато лидерът, отговорен за ангажимента: (вж. параграфи A103–A106)
 - (а) е в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата, тази фирма е практикуващ професионален счетоводител на компонент и физическите лица, извършващи работата, са част от екипа по ангажимента. При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител следва да прилага параграфи 46–49 във връзка с работата;
 - (б) не е в състояние да участва в работата в достатъчна степен и по подходящ начин, тази фирма е друг практикуващ професионален счетоводител, и практикуващият професионален счетоводител следва да прилага параграфи 50–55 във връзка с работата.
44. Ако в резултат от спазването на изискванията в параграфи 41–43, лидерът, отговорен за ангажимента, определи, че разпределените или предоставените на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, лидерът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме подходящи действия, включително да комуникира с подходящите лица във фирмата необходимостта към ангажимента да бъдат разпределени или предоставени на разположение допълнителни или алтернативни ресурси. (вж. параграфи A107–A109)
45. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорността за правилното използване на ресурсите, които са били разпределени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента. (вж. параграф A110)

Ръководство, надзор и преглед

46. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорността за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента, и прегледа на тяхната работа. (вж. параграфи A111–A116)
47. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прецени дали естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа: (вж. параграфи A117–A118)
 - (а) са били планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти, и приложимите законови и регулаторни изисквания; и
 - (б) съответстват на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, както и на ресурсите, разпределени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата.

48. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прегледа документацията за ангажимента в подходящи моменти във времето в хода на ангажимента, включително документацията, свързана със: (вж. параграфи A119–A121, A173)
- (а) съществени въпроси;
 - (б) съществени преценки, включително такива, свързани с трудни или спорни въпроси, установени в хода на ангажимента, и заключенията, до които е достигнато; и
 - (в) други въпроси, които според професионалната преценка на лидера, отговорен за ангажимента, са уместни от гледна точка на неговите отговорности.
49. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да прегледа официалната писмена комуникация до ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторните органи, преди нейното издаване. (вж. параграф A122)

Използване на работата на други лица

Използване на работата на друг практикуващ професионален счетоводител

50. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства от използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A123–A124)
- (а) да спазва приложимите етични изисквания, които се прилагат при използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител; (вж. параграфи A125–A126)
 - (б) да прецени дали този практикуващ професионален счетоводител разполага с необходимата компетентност и способности за целите на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф A127)
 - (в) да прецени дали естеството, обхвата и целите на работата на този практикуващ професионален счетоводител са подходящи за целите на практикуващия професионален счетоводител; и (вж. параграф A128)
 - (г) да определи дали доказателствата, получени от работата на този практикуващ професионален счетоводител, са адекватни за целите на практикуващия професионален счетоводител. (вж. параграф A124)
51. При извършването на преценката в съответствие с параграф 50(в) и на определянето в съответствие с параграф 50(г), ако практикуващият професионален счетоводител планира да използва доклад за изразяване на сигурност на друг практикуващ професионален счетоводител, който е бил предназначен за ползване от предприятия-потребители и техните практикуващи професионални счетоводители за изразяване на сигурност по веригата на стойността (наричан в настоящия МСИСУ доклад „един за мнозина“ **one-to-many report**), практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали този доклад за изразяване на сигурност предоставя достатъчни и уместни доказателства за неговите цели, като прецени: (вж. параграфи A129–A131, A291)
- (а) дали описанието на изпълнените процедури и резултатите от тях са подходящи за целите на практикуващия професионален счетоводител; и
 - (б) дали стандартът или стандартите, съгласно който/които е издаден докладът за изразяване на сигурност, е/са подходящ/и.
52. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства относно оперативната ефективност на контролите в съответствие

съответно с параграфи 119Р или 120О, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани в **доклада „един за мнозина“** или друг доклад за изразяване на сигурност на другия практикуващ професионален счетоводител, са уместни за предприятието-потребител. (вж. параграф А130)

53. При извършването на такова определяне в съответствие с параграф 50(г), практикуващият професионален счетоводител следва, в степента, в която това е необходимо според конкретните обстоятелства, да комуникира с другия практикуващ професионален счетоводител констатациите от неговата работа. (вж. параграфи А132–А133)
54. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали, и степента, в която, е необходимо да прегледа допълнителната документация за работата на другия практикуващ професионален счетоводител. (вж. параграф А134)
55. Ако практикуващият професионален счетоводител определи, че доказателствата, получени от работата на другия практикуващ професионален счетоводител, не са подходящи за неговите цели, включително когато практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи информация, за да направи това определяне, или когато практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен, че комуникацията с другия практикуващ професионален счетоводител е подходяща за неговите цели, практикуващият професионален счетоводител следва:
 - (а) да определи дали практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства като изпълни алтернативни процедури; и
 - (б) да разгледа последствията за ангажимента, включително дали е налице ограничение в обхвата, ако чрез изпълнението на алтернативни процедури не могат да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства. (вж. параграф А135)

Използване на работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител

56. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва работата на свой експерт, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А136–А140)
 - (а) да прецени дали експертът разполага с необходимата компетентност, способности и обективност за целите на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи А141–А145)
 - (б) когато оценява обективността на външен експерт на практикуващия професионален счетоводител - да отправи проучващи запитвания относно интереси и взаимоотношения, които биха могли да породят заплахата за обективността на този експерт; (вж. параграфи А145–А147)
 - (в) да придобие достатъчно разбиране за областта на експертни познания и опит на експерта на практикуващия професионален счетоводител, за да определи естеството, обхвата и целите на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител; и (вж. параграфи А148–А149)
 - (г) да договори с експерта, в писмен вид, когато това е уместно:;
 - (i) естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; и (вж. параграфи А149–А150)
 - (ii) съответните роли и отговорности на практикуващия професионален счетоводител и този експерт, включително естеството, времето и обхвата на

комуникацията между практикуващия професионален счетоводител и експерта. (вж. параграфи A138–A139)

57. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали работата на неговия експерт е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, включително: (вж. параграфи A137; A151)

(а) уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт, и тяхното съответствие с останалите доказателства, получени от практикуващия професионален счетоводител;

(б) ако работата на този експерт предполага използването на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и

(в) ако работата на този експерт предполага използването на изходни данни, които са съществени за работата на експерта, уместността, пълнотата и точността на тези изходни данни.

58. В случай че практикуващият професионален счетоводител реши, че работата на неговия експерт 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.

Използване на работата на звеното за вътрешен одит

59. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва работата на звеното за вътрешен одит, практикуващият професионален счетоводител следва да: (вж. параграфи A152–A154)

(а) оцени степента, в която организационния статут на звеното за вътрешен одит и съответните политики и процедури подкрепят обективността на вътрешните одитори;

(б) оцени нивото на компетентност на звеното за вътрешен одит, включително по свързани с устойчивостта въпроси и приложими критерии;

(в) оцени дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включително система за контрол на качеството;

(г) определи дали, и в каква степен, да използва специфичната работа на звеното за вътрешен одит; и

(д) определи дали тази работа е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител.

Комуникация между лицата, участващи в ангажимента

60. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за преценката дали комуникацията се случва в подходящия момент в течение на ангажимента между екипа по ангажимента и, когато това е приложимо, външните експерти на практикуващия

професионален счетоводител, и звеното за вътрешен одит. (вж. параграфи A155–A159)

Консултации

61. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорността, че екипът по ангажимента ще се консултира по:
- (а) трудни или спорни въпроси и въпроси, за които политиките или процедурите на фирмата изискват консултиране; и
 - (б) други въпроси, които според професионалната преценка на лидера, отговорен за ангажимента, изискват консултиране.

Преглед за качеството на ангажимента

62. За тези ангажименти, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента съгласно МСУК 1, или на политиките или процедурите на фирмата, лидерът, отговорен за ангажимента, следва да обсъди с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, съществени въпроси и съществени преценки, възникнали в хода на ангажимента, включително тези, идентифицирани в хода на прегледа за качеството на ангажимента.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

63. Лидерът, отговорен за ангажимента, следва: (вж. параграфи A160–A161)
- (а) да разгледа информацията от процеса на текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на фирмата, както е комуникирана от фирмата, включително, когато това е приложимо, информацията от процеса на текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и между фирмите, част от мрежата от фирми; и
 - (б) да определи дали информацията може да окаже влияние върху ангажимента и, ако това е възможно, да предприеме подходящи действия.

Измами и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да запази професионален скептицизъм по време на целия ангажимент, отчитайки възможността да е налице съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, независимо от предишния му опит с предприятието по отношение на честността и почтеността на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление. (вж. параграф A162)
65. Практикуващият професионален счетоводител следва да запази повишено внимание относно възможността изпълнените процедури по време на ангажимента да доведат до вниманието на практикуващия професионален счетоводител случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.
66. При отсъствието на идентифицирано или подозирано неспазване, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да изпълни процедури относно спазването на закони и нормативни разпоредби от страна на предприятието, освен тези, посочени в параграфи 65 и 111–112.
67. Ако практикуващият професионален счетоводител идентифицира измама или подозирана измама, или случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, практикуващият професионален счетоводител следва да

определи дали закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания: (вж. параграфи A163–A165, A434)

- (а) изискват от практикувания професионален счетоводител да докладва до подходящ орган извън предприятието; или
- (б) установяват отговорности, съгласно които при конкретните обстоятелства може да бъде подходящо докладването до подходящ орган извън предприятието.

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

68. Практикуваният професионален счетоводител следва своевременно в хода на ангажимента да комуникира с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, съществени въпроси, които според професионалната преценка на практикувания професионален счетоводител заслужават вниманието съответно на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление. (вж. параграфи A166–A170)

Документация

Основни изисквания към документацията

Форма, съдържание и обхват на документацията за ангажимента

69. Практикуваният професионален счетоводител следва своевременно да изготви документация за ангажимента, която съдържа информация за базата за доклада за изразяване на сигурност, която е достатъчна и уместна, за да позволи на практикуващ професионален счетоводител с опит, без предходна връзка с ангажимента за изразяване на сигурност, да разбере: (вж. параграфи A171–A173)

- (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които са били изпълнени в съответствие с настоящия МСИСУ, другите приложими МСИСУ и приложимите закони и регулаторни изисквания;
- (б) резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства; и
- (в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, заключенията, до които е достигнато във връзка с тях, както и съществените професионални преценки, използвани при достигането до тези заключения. (вж. параграфи A174–A176)

70. При документирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, практикуваният професионален счетоводител следва да отрази: (вж. параграфи A177–A178)

- (а) идентифициращите характеристики на конкретните позиции или въпроси, които са били тествани;
- (б) лицето или лицата, които са извършили работата по ангажимента, и датата, на която тази работа е завършена; и
- (в) лицето или лицата, които са извършили преглед на изпълнената работа по ангажимента за изразяване на сигурност, както и датата и обхвата на този преглед.

71. Документацията за ангажимента следва да включва и обсъжданията на съществени въпроси с ръководството, лицата, натоварени с общо управление, и други лица, включително естеството на обсъдените съществени въпроси, както и кога и с кого са били проведени тези обсъждания. (вж. параграф A179)

Окомплектоване на окончателното досие на ангажимента

72. Практикуващият професионален счетоводител следва да окомплектова документацията за 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. След приключване на окомплектоването на окончателното досие на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител не следва да заличава или унищожава документация за ангажимента от какъвто и да е характер преди изтичането на срока за нейното съхранение. (вж. параграфи A180–A182)
73. При обстоятелства, различни от разгледаните в параграф 212, в случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да промени съществуващата документация за ангажимента или да добави към нея нови документи, след като окомплектоването на окончателното досие на ангажимента е приключило, 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 били извършени и прегледани.

Документация, свързана с управлението на качеството

74. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента: (вж. параграф A183)
- (а) въпроси, идентифицирани във връзка със спазването на приложимите етични изисквания, и начина, по който са били разрешени;
 - (б) заключенията относно спазването на изискванията за независимост, приложими по отношение на 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 ангажимента за изразяване на сигурност, включително по отношение на предварителните условия на ангажиментите за изразяване на сигурност; и
 - (г) естеството и обхвата на консултациите, проведени в хода на изпълнение на ангажимента, и произтичащите от тях заключения.

Предварителни условия на ангажименти за изразяване на сигурност

Установяване дали предварителните условия са налице

75. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие предварителни знания относно конкретните обстоятелства на ангажимента, включително: (вж. параграф A184)
- (а) информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана; и
 - (б) дали обхватът на предложения ангажимент за изразяване на сигурност включва цялата или част от информацията за устойчивостта в подточка (а). (вж. параграф A185)
76. За да установи дали предварителните условия за ангажименти за изразяване на сигурност са налице, въз основа на предварителните знания относно конкретните обстоятелства на ангажимента и обсъждането със съответната(те) страна(и), практикуващият професионален счетоводител следва да: (вж. параграф A184, A186–A187)

- (а) разгледа дали предприятието разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана; (вж. параграф A187)
- (б) оцени дали ролите и отговорностите на ръководството, лицата, натоварени с общо управление, и ангажиращата страна, ако е различна, са подходящи при конкретните обстоятелства. При това практикуващият професионален счетоводител следва също така да оцени дали съответно ръководството или лицата, натоварени с общо управление разполагат с разумна база за информацията за устойчивостта; и (вж. параграфи A186(a), A188–A191)
- (в) оцени дали ангажиментът притежава всички характеристики, изброени в параграфи 77–80.

Уместни въпроси, свързани с устойчивостта

77. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали въпросите, свързани с устойчивостта, които са в обхвата на ангажимента, са уместни. При това практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид дали въпросите, свързани с устойчивостта, са разграничими и могат да бъдат измерени или оценени спрямо приложимите критерии, така че получената в резултат информация за устойчивостта да може да бъде подложена на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства. (вж. параграфи A192–A193)

Уместност и наличие на критерии

78. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали критериите, които се очаква да бъдат приложени при изготвянето на информацията за устойчивостта, са уместни при конкретните обстоятелства на ангажимента и ще бъдат на разположение на предвидените потребители. При това практикуващият професионален счетоводител следва да:
- (а) оцени дали има критерии за цялата информация за устойчивостта, предмет на ангажимента за изразяване на сигурност; (вж. параграф A194)
 - (б) идентифицира източниците на критериите, включително дали са рамкови критерии, разработени от предприятието критерии, или комбинация от двата вида; (вж. параграфи A195–A198, A331)
 - (в) оцени дали критериите притежават следните характеристики: (вж. параграфи A199–A201, A332–A335)
 - (i) уместност; (вж. параграфи A336–A337)
 - (ii) пълнота; (вж. параграф A338)
 - (iii) надеждност; (вж. параграф A339)
 - (iv) неутралност; и (вж. параграфи A340–A341)
 - (v) разбираемост; и (вж. параграф A342)
 - (г) оцени дали и как критериите ще бъдат предоставени на предвидените потребители. (вж. параграф A202)

Доказателства в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител и

формат на заключението

79. Практикуваният професионален счетоводител следва да определи дали
- (а) очаква да бъде в състояние да получи доказателствата, които са необходими в подкрепа на неговото заключение; и (вж. параграфи A203–A206O)
 - (б) неговото заключение, в подходящ за ангажимента формат, следва да бъде включено в писмен доклад.

Рационална цел

80. Практикуваният професионален счетоводител следва да определи дали ангажиментът има рационална цел. При това практикуваният професионален счетоводител следва да определи дали: (вж. параграфи A207–A208)
- (а) в случаите на ангажменти за изразяване на ограничена степен на сигурност, практикуваният професионален счетоводител очаква да бъде в състояние да придобие смислена и съдържателна степен на сигурност; (вж. параграфи A209O–A211O)
 - (б) ангажиментът като цяло ще бъде полезен и няма да бъде подвеждащ за предвидените потребители; и
 - (в) обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност е подходящ, включително когато обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност изключва част от информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана. (вж. параграфи A212–A217)

Вземане на решение дали ангажимент за изразяване на сигурност да бъде приет или продължен

81. В случай че предварителните условия за изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност не са налице, практикуваният професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ангажиращата страна. Ако не могат да бъдат направени промени, така че предварителните условия да бъдат изпълнени, практикуваният професионален счетоводител не следва да приема ангажимента като ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен при такива обстоятелства обаче, не съответства на изискванията на настоящия МСИСУ. Поради тази причина, практикуваният 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 МСИСУ или с които и да е други МСИСУ.

Предварителни условия, които не са налице след приемането

82. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че едно или повече предварителни условия на ангажимента за изразяване на сигурност не са налице, практикуваният професионален счетоводител следва да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и) и да реши: (вж. параграф A218)
- (а) дали въпросът може да бъде разрешен по удовлетворителен за практикувания 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.

83. Ако след приемането на ангажмента бъде установено, че някои или всички приложими критерии са неподходящи, или че част или всички въпроси, свързани с устойчивостта, не са подходящи за ангажмент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да обмисли оттегляне от ангажмента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба. Ако практикуващият професионален счетоводител продължи с изпълнението на ангажмента, той следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, или отказ от изразяване на заключение, в зависимост от това какво е подходящо при конкретните обстоятелства. (вж. параграф A218)

Доклад за изразяване на сигурност, предписан от закон или нормативна разпоредба

84. В случай че закон или нормативна разпоредба предписват структура или формулировка на доклада за изразяване на сигурност, която е различна от изискванията на МСИСУ, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени:

- (а) дали е възможно предвидените потребители да разберат погрешно неговото заключение; 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 ангажмента за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ангажмент за изразяване на сигурност, изпълнен в съответствие с подобен закон или нормативна разпоредба, не съответства на настоящия МСИСУ. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада за изразяване на сигурност каквото и да е изявление, че ангажментът за изразяване на сигурност е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСИСУ. (вж. също параграф 71).

Условия на ангажмента за изразяване на сигурност

Договаряне на условията на ангажмента за изразяване на сигурност

85. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори условията на ангажмента за изразяване на сигурност с ангажиращата страна. Договорените условия следва да бъдат конкретизирани в достатъчна детайлност в писмо за поемане на ангажмент или друг уместен формат на писмено споразумение, писмено потвърждение, или в закон или нормативна разпоредба, и следва да включват: (вж. параграфи A219–A222)

- (а) въпроси, свързани с целта и обхвата на ангажмента за изразяване на сигурност, включително:
 - (i) целта на ангажмента за изразяване на сигурност;
 - (ii) информацията за устойчивостта в обхвата на ангажмента за изразяване на сигурност и информацията за устойчивостта, която не е в обхвата на ангажмента за изразяване на сигурност;
 - (iii) отчетните граници в обхвата на ангажмента за изразяване на сигурност;
 - (iv) дали ангажментът е ангажмент за изразяване на ограничена степен на

сигурност, ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или комбиниран ангажимент за изразяване на ограничена и разумна степен на сигурност, и информацията за устойчивостта, която е обект на всяко ниво на изразяване на сигурност;

- (v) приложимите критерии; и
 - (vi) че ангажиментът за изразяване на сигурност ще бъде извършен в съответствие с МСИСУ 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“.
- (б) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф A221)
- (в) отговорностите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, за:
- (i) изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии, включително, когато това е уместно, нейното достоверно представяне;
 - (ii) когато това е уместно, идентифицирането, избора или разработването на уместни критерии;
 - (iii) позоваване или описване в информацията за устойчивостта на използваните приложими критерии и, когато това не е непосредствено очевидно от конкретните обстоятелства на ангажимента, кой ги е разработил;
 - (iv) разработване, внедряване и поддържане на система за вътрешен контрол, която те определят като необходима за изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка; и
 - (v) предоставяне на практикуващия професионален счетоводител на:
 - а. достъп до цялата информация, известна на ръководството, която е уместна за изготвянето на информацията за устойчивостта;
 - б. допълнителна информация, която практикуващият професионален счетоводител може да поиска за целите на ангажимента за изразяване на сигурност; и
 - в. неограничен достъп до лица в предприятието, от които практикуващият професионален счетоводител е преценил, че е необходимо да получи доказателства;
- (г) препратка към очаквания формат и съдържание на доклада или докладите, които ще бъдат издадени от практикуващия професионален счетоводител, и изявление, че е възможно да има модификации в доклада при определени обстоятелства; и
- (д) потвърждение, че ръководството се съгласява да предостави писмени изявления при приключването на ангажимента за изразяване на сигурност.
86. По отношение на повтарящи се ангажименти за изразяване на сигурност практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали обстоятелствата изискват условията на ангажимента за изразяване на сигурност да бъдат модифицирани или е налице необходимост да се напомни на съответната(ите) страна(и) за съществуващите условия.

Промяна на условията на ангажимента за изразяване на сигурност

87. Практикуващият професионален счетоводител не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента за изразяване на сигурност, включително промяна от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (т.е. към по-ниска степен на изразяване на сигурност), когато за това няма разумно основание. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да приеме искане за промяна в условията на ангажимента за изразяване на сигурност и съответната(ите) страна(и) не му позволява(т) да продължи ангажимента за изразяване на сигурност при първоначалните условия, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A223–A224)
- (а) да се оттегли от ангажимента за изразяване на сигурност, когато това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба; и
 - (б) да реши дали има някакво задължение, независимо дали договорно или друго, да докладва обстоятелствата до други страни, като например лицата, натоварени с общо управление, собствениците или регулаторните органи.
88. В случай на промяна на условията на ангажимента за изразяване на сигурност:
- (а) практикуващият професионален счетоводител и съответната(ите) страна(и) се договарят относно новите условия на ангажимента за изразяване на сигурност и ги документират в писмо за поемане на ангажимент или друг подходящ формат на писмено споразумение; и
 - (б) практикуващият професионален счетоводител не следва да унищожава доказателства, които са били придобити преди промяната.

Доказателства

Разработване и изпълнение на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства

89. За целите на получаването на достатъчни и уместни доказателства практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни процедури: (вж. параграфи A225–A226)
- (а) по начин, който не е предубеден, за да получи доказателства, които могат да са потвърждаващи, или за да изключи доказателства, които могат да са противоречащи; и (вж. параграфи A227–A228)
 - (б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на които е подходящ при конкретните обстоятелства за осигуряването на доказателства, които постигат предвидената цел на тези процедури. (вж. параграфи A229–A244)

Информация, която е предвидена да бъде използвана като доказателство

90. При разработването и изпълнението на процедури, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, включително информацията, получена от източници, външни за предприятието. (вж. параграфи A245–A263)
91. При използването на информация, изготвена от предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали информацията е достатъчно надеждна за неговите цели, включително, както е необходимо при конкретните обстоятелства: (вж. параграфи A264–A265)

- (а) получаване на доказателства за точността и пълнотата на информацията; и
- (б) оценяване дали информацията е достатъчно точна и подробна за целите на практикуващия професионален счетоводител.

Работа на експерт на ръководството

92. Ако информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, е била изготвена от експерт на ръководството, като част от оценката на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с параграф 90, 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: (вж. параграф A266)
- (а) да оцени компетентността, способностите и обективността на този експерт; (вж. параграфи A267–A268)
 - (б) да придобие разбиране за работата на този експерт; (вж. параграф A269)
 - (в) да придобие разбиране за начина, по който изготвената от този експерт информация е била използвана от ръководството при изготвянето на информацията за устойчивостта; и (вж. параграфи A270–A271)
 - (г) да оцени целесъобразността на работата на този експерт в качеството на доказателство. (вж. параграф A272)

Съмнения относно уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство

93. Ако идентифицираните по време на ангажимента за изразяване на сигурност условия карат практикуващия професионален счетоводител да счита, че даден документ може да не е истински, или, че условията в документа са били модифицирани, но не са оповестени пред него, той прави допълнителни проучвания и определя въздействието на останалата част от получените доказателства. (вж. параграфи A273–A275)
94. В случай че практикуващият професионален счетоводител изпитва съмнения относно уместността или надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф A276)
- (а) да определи дали са необходими модификации или допълнения към процедурите с цел премахване на съмненията; и
 - (б) ако съмненията не могат да бъдат премахнати, да разгледа ефекта, ако има такъв, върху останалите аспекти на ангажимента, включително дали тези съмнения са индикация за риск, че оповестяванията могат да съдържат съществени неправилни докладвания в резултат на измама.

Планиране

Дейности по планирането

95. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи цялостна стратегия и план на ангажимента, включително да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури. При това лидерът, отговорен за ангажимента, следва да вземе предвид информацията, получена при приемането и продължаването на процеса и, ако е приложимо, дали получените знания от работата в други ангажменти, извършени от лидера, отговорен за ангажимента, за предприятието, са уместни. (вж. параграфи A277–A287)
96. По отношение на ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта за група, при разработването на цялостна стратегия и план на ангажимента в съответствие с параграф 95, практикуващият професионален счетоводител следва да определи: (вж. параграфи A284–A291)
 - (а) информацията за устойчивостта, относно която ще бъде изпълнена работата по изразяване на сигурност, и източника на тази информация; (вж. параграф A288)
 - (б) ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента, включително практикуващият професионален счетоводител на компонент(и); и (вж. параграфи A108, A289–A290)
 - (в) дали да се получат доказателства от работата на друг(и) практикуващ(и) професионален(ни) счетоводител(и). (вж. параграф A291)
97. Лидерът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да участват в планирането на ангажимента за изразяване на сигурност, включително в дискусиите между членовете на екипа по ангажимента, изисквани съгласно параграф 105.

Ниво на същественост

98. За целите на планирането и изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност, и оценяването дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A292–A299)
 - (а) да разгледа нивото на същественост за качествените оповестявания; и (вж. параграф A300)
 - (б) да определи нивото на същественост за количествените оповестявания. (вж. параграфи A301–A305)
99. В случай че приложимите критерии изискват при изготвянето на информацията за устойчивостта предприятието да прилага както финансова същественост, така и същественост на въздействието, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид и двете гледни точки, когато разглежда или определя нивото на същественост в съответствие с параграф 98. (вж. параграфи A306, A337)
100. По отношение на количествените оповестявания, практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост на представянето. (вж. параграфи A307–A311)

Преразглеждане на нивото на същественост в хода на ангажимента

101. Практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа нивото на същественост за дадено оповестяване (оповестявания), ако в хода на ангажимента за изразяване на сигурност узнае за информация, която би довела до това, практикуващият професионален счетоводител първоначално да разгледа или да определи различно ниво на същественост. (вж. параграф A312)

Документация

102. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:

- (а) факторите, които са от значение за разглеждането от практикуващия професионален счетоводител на нивото на същественост за качествените оповестявания в съответствие с параграф 98(а);
- (б) базата за определяне на нивото на същественост за количествените оповестявания в съответствие с параграф 98(б); и
- (в) базата за определяне от практикуващия професионален счетоводител на нивото на същественост на представянето в съответствие с параграф 100.

Процедури за оценка на риска

Разработване и изпълнение на процедури за оценка на риска

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
103О. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни процедури за оценка на риска, които са достатъчни за: (вж. параграфи A313–A318, A416О) (а) идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания; и (б) да разработи и изпълни допълнителни процедури.	103Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни процедури за оценка на риска, които са достатъчни за: (вж. параграфи A313–A318, A415Р) (а) идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво твърдения за оповестяванията; и (б) да разработи и изпълни допълнителни процедури.

104. При разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска в съответствие с параграфи 103О и 103Р, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид информацията от своите процедури относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажимента за изразяване на сигурност относно устойчивостта. (вж. параграф A319)

105. Лидерът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента, както и ключовите външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, следва да обсъдят податливостта на оповестяванията на съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и прилагането на приложимите критерии към фактите и обстоятелствата на предприятието. Лидерът,

отговорен за ангажимента, следва да реши кои въпроси да бъдат комуникирани с членовете на екипа по ангажимента и с външните експерти на практикуващия професионален счетоводител, които не са участвали в обсъждането. (вж. параграфи A320–A321)

Разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и информацията за устойчивостта

106. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и информацията за устойчивостта, включително характеристиките на събитията или условията, които биха могли да породят съществени неправилни докладвания на оповестяванията. (вж. параграфи A322–A325)

Определяне на уместността на приложимите критерии

107. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали приложимите критерии са уместни при конкретните обстоятелства на ангажимента, включително че притежават характеристиките, посочени в параграф 78. (вж. параграфи A199–A201, A326–A342)

Разбиране за отчетните политики на предприятието

108. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за отчетните политики на предприятието и причините за всякакви промени в тях. (вж. параграфи A2, A197, A343)
109. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали отчетните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с: (вж. параграфи A2, A343–A344)
- (а) приложимите критерии; и
 - (б) критериите, използвани в съответния отрасъл.

Разбиране за предприятието и неговата среда

110. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за предприятието и неговата среда, включително:
- (а) естеството на дейностите на предприятието, правната и организационната структура, собствеността и общото управление, и модела на стопанска дейност; (вж. параграфи A345–A346)
 - (б) отчетните граници и дейности в рамките на отчетните граници; и (вж. параграф A347)
 - (в) общите цели, конкретните цели или стратегическите цели, свързани с въпросите на устойчивостта, и показателите, използвани за оценяването на резултатите от работата на предприятието или определянето на възнагражденията на ръководството. (вж. параграф A348)

Разбиране за законовата и регулаторната рамка

111. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за: (вж. параграфи A349–A351)
- (а) правната и регулаторната рамка, приложима към предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието работи, в контекста на информацията за устойчивостта на предприятието; и
 - (б) как предприятието спазва тази рамка.

Проучващи запитвания и обсъждане със съответните страни

112. Практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания към съответните страни и, когато това е уместно, други лица в предприятието относно това дали: (вж. параграфи А352–А353)

- (а) знаят за измама или подозирана измама, или за идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, засягащи информацията за устойчивостта; и
- (б) предприятието има звено за вътрешен одит и ако има, да отправи допълнителни проучващи запитвания, за да придобие разбиране за дейностите и основните констатации, ако има такива, на звеното за вътрешен одит, свързани с информацията за устойчивостта.

Разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
113О. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране, чрез проучващи запитвания, относно компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с параграфи 114О, 115О, 116О, 117 и 120О. (вж. параграфи А354–А359)	113Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране, чрез проучващи запитвания, относно компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с параграфи 114Р, 115Р, 116Р, 117, и 119Р. (вж. параграфи А354–А356, А358–А359)

Контролна среда

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
114О. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за контролната среда на предприятието, имаща отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта. (вж. параграфи А360, А362–А363)	114Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за контролната среда на предприятието, имаща отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, включително оценяване дали: (вж. параграфи А360–А363) (а) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създадо и поддържа култура на честност и етично поведение; (б) контролната среда осигурява подходяща основа за другите компоненти на системата за

	вътрешен контрол, при вземане под внимание на естеството и сложността на предприятието; и (в) недостатъците на контрола, установени в контролната среда, подкопават другите компоненти на системата за вътрешен контрол.
--	--

Процес на оценка на риска на предприятието

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
115О. Практикуваният професионален счетоводител следва да придобие разбиране за резултатите от процеса за оценка на риска на предприятието от значение за въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта. (вж. параграфи А364, А366, А368)	115Р. Практикуваният професионален счетоводител следва да придобие разбиране за процеса за оценка на риска на предприятието от значение за въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, включително: (вж. параграфи А364–А368) (а) придобиване на разбиране за процеса на предприятието за: (i) идентифициране на рисковете, свързани с целите за докладване на информацията за устойчивостта; (ii) оценяване на съществеността на тези рискове, включително вероятността от тяхното настъпване; и (iii) адресиране на тези рискове; (б) придобиване на разбиране за резултатите от процеса за оценка на риска на предприятието; и (в) въз основа на придобиването на разбиране по подточки (а) и (б), оценяване дали процесът на предприятието за оценка на риска е подходящ при конкретните обстоятелства на предприятието.

Процес на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
116О. Практикуваният професионален счетоводител следва да придобие разбиране за резултатите от процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта. (вж. параграфи А369–А370)	116Р. Практикуваният професионален счетоводител следва: (а) да придобие разбиране за: (вж. параграфи А369–А370) (i) процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта; и (ii) резултатите от тях; и (б) Въз основа на това придобито разбиране, да прецени дали процесът на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащ отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, е подходящ при конкретните обстоятелства на предприятието. (вж. параграфи А371Р–А376Р)

Информационна система и комуникация

117. Практикуваният професионален счетоводител следва да придобие разбиране за информационната система на предприятието и комуникацията, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, включително: (вж. параграфи А377–А381)

(а) процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана; (вж. параграфи А382–А384)

(б) как информацията от външни източници, като например обслужващи организации или други организации във веригата на стойността на предприятието, се документира, обработва, коригира и включва в информацията за устойчивостта; (вж. параграф А385)

(в) по отношение на приблизителни оценки и прогнозна информация, как предприятието определя съответните методи, предположения или източници на информация, и необходимостта от промени в тях, които са от значение в контекста на приложимите критерии.

118. Въз основа на придобитото разбиране на практикувания професионален счетоводител за

информационната система и комуникацията в съответствие с параграф 117, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали информационната система на предприятието подпомага по подходящ начин изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии. (вж. параграф А386)

Контролни дейности

119Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за контролните дейности като идентифицира: (вж. параграфи А387–А392)

- (а) контролите, по отношение на които практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства като тества тяхната оперативна ефективност, които следва да включват:
 - (i) контроли, адресиращи рисковете, за които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни доказателства; или
 - (ii) ако е приложимо, всякакви допълнителни контроли на предприятието-потребител, идентифицирани в доклада за изразяване на сигурност на друг практикуващ професионален счетоводител, които са определени като имащи отношение към предприятието-потребител в съответствие с параграф 52;
- (б) въз основа на контролите, идентифицирани в подточка (а), ИТ приложенията и другите аспекти на ИТ средата на предприятието, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на информационни технологии;
- (в) общите ИТ контроли на предприятието, които адресират рискове, произтичащи от използването на информационните технологии, идентифицирани в подточка (б); и
- (г) другите контроли, които практикуващият професионален счетоводител счита за уместни за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяването, и за разработването на допълнителни процедури в отговор на така оценените рискове.

Разработване и внедряване на контроли

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
120О.В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства като тества оперативната ефективност на контролите, практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за: (вж. параграфи А387–А392, А399О) (а) контролите, които практикуващият професионален счетоводител планира да тества, включително ако е приложимо, всякакви допълнителни контроли на предприятието-потребител, посочени в доклада за изразяване на сигурност на друг практикуващ професионален счетоводител,	120Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за всеки вид контрол, идентифициран в съответствие с параграф 119Р(а), (в), и (г), чрез: (вж. параграфи А393–А398) (а) оценяване дали контролът е разработен така, че да адресира ефективно риска от съществени неправилни докладвания на ниво твърдения, или дали е разработен ефективно така, че да подпомага работата на останалите контроли; и (б) определяне дали контролът е въведен чрез изпълнението на

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
които са определени като имащи отношение към предприятието-потребител в съответствие с параграф 52; и (б) общите ИТ контроли на предприятието, които адресират рискове, произтичащи от използването на информационни технологии, свързани с контролите, идентифицирани в подточка (а), чрез: (вж. параграфи A393–A398) (а) оценяване дали контролът е разработен така, че да адресира ефективно риска от съществени неправилни докладвания на оповестяването, или дали е разработен ефективно така, че да подпомага работата на останалите контроли; и (б) определяне дали контролът е въведен чрез изпълнението на процедури в допълнение на проучващите запитвания към персонала на предприятието.	процедури в допълнение на проучващите запитвания към персонала на предприятието.

Идентифициране на недостатъци на контрола

121. Въз основа на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид дали са били идентифицирани един или повече недостатъци в контрола. (вж. параграфи A400–A403)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно докладване

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
122О. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания като база за разработването и изпълнението на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (вж. параграфи А404–А414, А416О, А417) (а) отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване; и (б) дават възможност на практикуващия професионален счетоводител да получи ограничена степен на сигурност дали информацията за устойчивостта е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	122Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията като база за разработването и изпълнението на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (вж. параграфи А404–А405, А407–А408, А410–А415Р, А417–А418Р) (а) отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване; и (б) дават възможност на практикуващия професионален счетоводител да получи разумна степен на сигурност дали информацията за устойчивостта е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

123Р. Поради непредсказуемия начин, по който ръководството може да заобиколи контролите, практикуващият професионален счетоводител следва да разглежда рисковете от пренебрегване или заобикаляне на контролите от страна на ръководството като рискове от съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, и поради това, рискове от съществено неправилно докладване в горната граница на рисковия спектър. (вж. параграф А418Р)

Оценяване на доказателствата, получени от процедурите за оценка на риска

124. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали доказателствата, получени от процедурите за оценка на риска, осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно докладване. Ако това не е така, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска докато бъдат получени доказателства, осигуряващи такава база. (вж. параграф А419)

Документация

125. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:

(а) обсъждането с екипа по ангажимента в съответствие с параграф 105 и взетите съществени решения;

(б) ключовите елементи на разбирането на практикуващия професионален счетоводител, проучващите запитвания и обсъждането в съответствие с параграфи 106–119Р;

- (в) оценката на идентифицираните контроли и определянето дали тези контроли са били въведени в съответствие с параграф 120О, ако е приложимо, и параграф 120Р; и
- (г) идентифицираните и оценените рискове от съществено неправилно докладване в съответствие с параграфи 122О и 122Р.

Отговор на рискове от съществено неправилно докладване

Разработване и изпълнение на допълнителни процедури

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
126О. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания. (вж. параграфи А284–А287, А420–А424)	126Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво твърдения за оповестяванията. (вж. параграфи А284–А287, А420–А424)

127. При разработването и изпълнението на допълнителни процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А424–А427)

- (а) да вземе предвид причините за оценката, присъдена на рисковете от съществено неправилно докладване;
- (б) да вземе предвид дали практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства относно оперативната ефективност на контролите при определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите процедури; и
- (в) да получи по-убедителни доказателства, колкото по-висока е оценката на риска на практикуващия професионален счетоводител.

Общи отговори

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
128О. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и въведе общи отговори за адресиране на рисковете от съществено неправилно докладване, в случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира: (вж. параграфи А428–А429)	128Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и въведе общи отговори за адресиране на рисковете от съществено неправилно докладване, ако: (вж. параграфи А428–А429)
(а) недостатъци на контрола в контролната среда, които подкопават другите компоненти на системата за вътрешен	(а) оценката на практикуващия професионален счетоводител на контролната среда сочи, че: (i) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
контрол; (б) измама или подозирана измама, или неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби; или (в) рискове от съществено неправилно докладване, което е всеобхватно в информацията за устойчивостта.	общо управление, не е създадо и не поддържа култура на честност и етично поведение; (ii) контролната среда не осигурява подходяща база за другите компоненти на системата за вътрешен контрол, при вземане под внимание на естеството и сложността на предприятието; и (iii) недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда подкопават другите компоненти на системата за вътрешен контрол; (б) практикуващият професионален счетоводител идентифицира измама или подозирана измама, или неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби; или (в) практикуващият професионален счетоводител идентифицира рискове от съществено неправилно докладване, което е всеобхватно в информацията за устойчивостта.

Отговор на идентифицирана измама или подозирана измама, или на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

129. Практикуващият професионален счетоводител следва да отговори по подходящ начин на случаи на измама или подозирана измама, или неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, идентифицирани в хода на ангажимента, като получи: (вж. параграфи A430–A431)

- (а) разбиране за естеството на действието и обстоятелствата, при които са възникнали; и
- (б) допълнителна информация, за да оцени възможния ефект върху информацията за устойчивостта.

130. В случай че практикуващият професионален счетоводител подозира, че е възможно да е налице случай на измама или неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, той следва да обсъди въпроса, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво на ръководство и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление. (вж. параграф A432)

131. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени последствията от идентифицираната измама или подозираната измама, или на неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби, върху ангажмента за изразяване на сигурност, включително процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценка на риска и надеждността на писмените изявления, и да предприеме подходящи действия. (вж. параграфи А433–А435)

Прегледи на контролите

132. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства относно оперативната ефективност на контролите, идентифицирани в съответствие с параграфи 119Р или 120О, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни прегледи на контролите чрез: (вж. параграфи А436–А437)
- (а) отправянето на проучващи запитвания и други процедури за получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите, включително:
 - (i) как са били прилагани контролите в съответните моменти през периода, до който се отнася информацията за устойчивостта;
 - (ii) последователността, с която са били прилагани; и
 - (iii) от кого или чрез какви средства са били прилагани.
 - (б) определянето дали контролите, които ще бъдат тествани, зависят от други контроли и, ако това е така, дали е необходимо да бъдат получени доказателства, подкрепящи ефективното прилагане на тези непреки контроли.
133. Практикуващият професионален счетоводител следва да тества контролите за подходящия период, за който планира да получи доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли, предмет на параграф 134.
134. В случай че практикуващият професионален счетоводител получи доказателства относно оперативната ефективност на контролите през междинен период и планира да разшири заключенията от тези прегледи на контролите по отношение на оставащия период, практикуващият професионален счетоводител следва да получи доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли за периода, следващ междинния период.
135. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва доказателства относно оперативната ефективност на контролите от предходен ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител следва да установи продължаващата уместност на доказателствата като получи доказателства за това дали след предходния ангажимент в тези контроли са настъпили съществени промени. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи такива доказателства чрез проучващи запитвания, комбинирани с наблюдение или проверка, за да потвърди придобиването на разбиране за тези специфични контроли, и (вж. параграфи А438–А439)
- (а) ако не е имало промени, засягащи продължаващата уместност на доказателствата от предходния ангажимент, практикуващият професионален счетоводител следва да тества контролите минимум веднъж на всеки трети ангажимент, а някои контроли – за всеки ангажимент.
 - (б) ако е имало промени, засягащи продължаващата уместност на доказателствата от предходния ангажимент, практикуващият професионален счетоводител следва да тества контролите в текущия ангажимент.

136. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства относно оперативната ефективност на контролите върху риска от съществено неправилно докладване, за които оценката на риска е близо до горната граница на рисковия спектър, практикуващият професионален счетоводител следва да тества тези контроли през текущия период.
137. Когато оценява оперативната ефективност на контролите практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали случаите на неправилно докладване, разкрити чрез изпълнението на други процедури, сочат, че контролите не функционират ефективно. Липсата на неправилни докладвания обаче, разкрити чрез други процедури, не е доказателство, че тестваните контроли са ефективни.
138. Ако тестовите на практикуващия професионален счетоводител разкрият отклонения от контролите, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи специфични проучващи запитвания, за да придобие разбиране за тези въпроси и потенциалните последици от тях, и следва да определи дали:
 - (а) прегледите на контролите, които са били извършени, предоставят достатъчни и уместни доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли;
 - (б) са необходими допълнителни прегледи на контролите; или
 - (в) потенциалните рискове от съществено неправилно докладване трябва да бъдат адресирани чрез изпълнението на процедури по същество.

Процедури по същество

- 139P. Допълнителните процедури, които се изискват от параграф 126P, следва да включват процедури по същество, които отговарят на всеки риск, чиято оценка е близо до горната граница на рисковия спектър. (вж. параграф A407)
- 140P. Независимо от оценените рискове от съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид необходимостта да разработи и изпълни процедури по същество за оповестяванията, които по преценка на практикуващия професионален счетоводител са съществени. (вж. параграфи A440P–A441P)
- 141P. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид дали е необходимо да бъдат изпълнени външни процедури за потвърждение. (вж. параграфи A442–A443)
142. В случай че процедурите по същество бъдат изпълнени към междинна дата и практикуващият професионален счетоводител планира да разшири заключенията на тези процедури по същество към оставащия период, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни: (вж. параграфи A444–A445)
 - (а) процедури по същество, комбинирани с прегледи на контролите, за периода, следващ междинния период; или
 - (б) в случай че практикуващият професионален счетоводител прецени, че това е достатъчно, само процедури по същество, които предоставят разумна база за разширяване на заключенията към периода, следващ междинния период.

Аналитични процедури

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
143О.Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А446–А447) (а) да определи уместността на конкретните аналитични процедури като вземе под внимание причините за оценката на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания; и (б) да създаде очакване за документираните количества или коефициенти. (вж. параграф А448О)	143Р.Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А446–А447) (а) да определи уместността на конкретните аналитични процедури като вземе под внимание причините за оценката на рисковете от съществено неправилно докладване и доказателствата от други процедури, ако има такива, за тези твърдения; и (б) да създаде очакване за отразените количества или коефициенти, които са достатъчно точни, за да идентифицират възможно съществено неправилно докладване.
144О.В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимоотношения, които не съответстват на друга уместна информация, или които се различават съществено от очаквания резултат, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания към ръководството за тези разлики. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид отговорите на тези проучващи запитвания, за да определи дали при конкретните обстоятелства са необходими допълнителни процедури.	144Р. В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимоотношения, които не съответстват на друга уместна информация, или които се различават съществено от очакваните количества или коефициенти, практикуващият професионален счетоводител следва да проучи тези разлики чрез: (а) отправяне на проучващи запитвания към ръководството и получаване на допълнителни доказателства, които са свързани с отговорите на ръководството; и (б) изпълнението на други процедури, както това е необходимо при конкретните обстоятелства.

Подбор на извадки

145. В случай че практикуващият професионален счетоводител използва подбора на извадки като средство за избор на обекти за тестване, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А449)

- (а) да вземе предвид целта на процедурата и характеристиките на популацията, от която ще бъде направена извадката;
- (б) да определи размер на извадката, който е достатъчен, за да намали риска на подбора на извадки до приемливо ниско ниво; и
- (в) да избере извадката, да изпълни процедурите върху избраните обекти и да оцени резултатите.

Приблизителни оценки и прогнозна информация

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
146О. Когато отговаря на оценените рискове от съществено неправилно докладване, свързани с оповестяванията, включващи приблизителни оценки или прогнозна информация, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А450–А452, А454–А455О) (а) да оцени дали: (i) ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки или прогнозната информация; (ii) методите за разработване на приблизителни оценки или прогнозна информация са подходящи, и дали са били прилагани последователно; и (iii) промените, ако има такива, в отчетените приблизителни оценки или прогнозна информация, или промените спрямо предходния период в метода, използван за разработването на приблизителни оценки или прогнозна информация, са подходящи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграф А459)	146Р. Когато отговаря на оценените рискове от съществено неправилно докладване, свързани с оповестяванията, включващи приблизителни оценки или прогнозна информация, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А450–А452, А454) (а) да оцени дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки или прогнозната информация; и (вж. параграф А453Р) (б) да предприеме едно или повече от следните действия: (i) да тества как ръководството е разработило счетоводната приблизителна оценка или прогнозната информация и съответното (съответните) оповестяване (оповестявания), и информацията, на която се основава приблизителната оценка или прогнозната информация. При това практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали: а. методът е бил избран и приложен по подходящ начин, и дали промените

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
(б) да вземе предвид дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури.	спрямо предходните периоди са подходящи; (вж. параграфи A456P, A459) б. използваните предположения, включително всякакви промени спрямо предходните периоди, са подходящи; и (вж. параграфи A457P, A459) с. данните, включително всякакви промени спрямо предходните периоди, са подходящи; (вж. параграфи A458P, A459) (ii) да разработи точкова оценка или диапазон, за да оцени приблизителната оценка на ръководството. За тази цел практикуваният професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A460P–A462P) а. да оцени дали използваните методи, предположения или данни са подходящи в контекста на критериите; и б. когато практикуваният професионален счетоводител разработва диапазон: і. да определи, че диапазонът включва само суми, които са подкрепени от достатъчни доказателства и са били

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	преценени от практикуващия професионален счетоводител като разумни; и ii. да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи достатъчни и уместни доказателства относно оценения риск от съществено неправилно докладване, свързани с оповестяванията в информацията за устойчивостта, които описват несигурност; или (iii) да получи доказателства от събития, настъпили до датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Преразглеждане на оценката на риска в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност

147P. В случай че практикуващият професионален счетоводител узнае за въпрос или получи нова информация, която не съответства на доказателствата, върху които практикуващият професионален счетоводител първоначално базира идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията, практикуващият професионален счетоводител следва:

- (а) да преразгледа, ако е необходимо, оценката на рисковете от съществено неправилно докладване; и
- (б) изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства, които да му дадат възможност да изрази заключение с разумна степен на сигурност. (вж. параграф A463P)

Определяне дали са необходими допълнителни процедури в ангажимент за изразяване на

ограничена степен на сигурност

148О. В случай че практикуващият професионален счетоводител узнае за въпрос, който го кара да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване, 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 А464О–А467О)

- (а) да заключи, че въпросът (въпросите) вероятно няма да стане (станат) причина информацията за устойчивостта да съдържа съществено неправилно докладване; или
- (б) да определи, че въпросът (въпросите) може (могат) да стане (станат) причина информацията за устойчивостта да съдържа съществено неправилно докладване.

Процес на предприятието за окомплектоване на информацията за устойчивостта

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
149О. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, свързани с процеса на предприятието за окомплектоване на информацията за устойчивостта: (вж. параграф А468) (а) съгласуване или равнение на информацията за устойчивостта със стоящите в основата ѝ документи; и (б) придобиване, чрез проучващи запитвания към ръководството, на разбиране за съществени корекции, извършени в хода на изготвяне на информацията за устойчивостта, и вземане под внимание при конкретните обстоятелства са необходими допълнителни процедури.	149Р. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, свързани с процеса на предприятието за окомплектоване на информацията за устойчивостта: (вж. параграф А468) (а) съгласуване или равнение на информацията за устойчивостта със стоящите в основата ѝ документи; и (б) получаване на доказателства за съществени корекции, извършени в хода на изготвяне на информацията за устойчивостта.
	150Р. Когато отговаря на риска от пренебрегване или заобикаляне на контролите от страна на ръководството в съответствие с параграф 123Р, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни следните процедури: (а) да тества целесъобразността на корекциите, извършени от ръководството в процеса на

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	окомплектоване на информацията за устойчивостта; (б) да отправи проучващи запитвания към лицата, участващи в процеса по докладване на устойчивостта, дали знаят за неправомерна или необичайна дейност, свързана с корекции в информацията за устойчивостта; и (в) да определи дали са необходими други процедури, в допълнение към тези в параграфи (а)–(б) по-горе, в отговор на рисковете от пренебрегване или заобикаляне на контролите от страна на ръководството. (вж. параграф A469P)
151O. По отношение на информацията за устойчивостта на група, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване, произтичащи от процеса по обобщаване. Тези процедури следва да включват: (а) придобиване, чрез проучващи запитвания към ръководството, на разбиране за начина, по който ръководството е обобщило информацията; (б) определяне, че всички предприятия са били включени в информацията за устойчивостта съгласно изискванията на приложимите критерии; и (в) вземане под внимание дали преценките на ръководството, използвани в процеса на обобщаване, са индикация за възможна предубеденост на ръководството.	151P. По отношение на информацията за устойчивостта на група, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване, произтичащи от процеса по обобщаване. Тези процедури следва да включват: (а) придобиване на разбиране за начина, по който ръководството е обобщило информацията; (б) определяне, че всички предприятия са били включени в информацията за устойчивостта съгласно изискванията на приложимите критерии; и (в) оценяване дали преценките на ръководството, използвани в процеса на обобщаване, са индикация за възможна предубеденост на ръководството.

Документация

152. Практикуваният професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:
- (а) общите отговори в съответствие с параграфи 128О и 128Р, и основанията за тези отговори;
 - (б) резултатите от допълнителните процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин;
 - (в) идентифицираните измами или подозирани измами, или за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, и изпълнените процедури, използваните съществени професионални преценки и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях; и
 - (г) когато това е приложимо, заключенията, до които е достигнато, относно това дали е целесъобразно да се използват доказателства за оперативната ефективност на контролите, придобити в предходни ангажименти.

Натрупване и разглеждане на идентифицирани неправилни докладвания

Натрупване на идентифицирани неправилни докладвания

153. Практикуваният професионален счетоводител следва да натрупва идентифицираните в хода на ангажимента неправилни докладвания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни. (вж. параграфи А470–А476)
154. Практикуваният професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А477–А480)
- (а) да прецени дали идентифицираните случаи на неправилно докладване, самостоятелно или като съвкупност, могат да се дължат на измама; и
 - (б) да отговори по подходящ начин, ако са налице индикации, че е възможно да има съществени неправилни докладвания в резултат на измама.

Преценяване на идентифицираните случаи на неправилно докладване в хода на ангажимента

155. Практикуваният професионален счетоводител следва да прецени дали е необходимо подходът към ангажимента да бъде преразгледан, ако: (вж. параграф А481)
- (а) естеството на идентифицираните случаи на неправилно докладване и обстоятелствата на тяхното възникване сочат, че могат да съществуват други случаи на неправилно докладване, които, ако бъдат обединени с натрупаните в хода на ангажимента неправилни докладвания, биха могли да бъдат съществени; или
 - (б) натрупаните в хода на ангажимента неправилни докладвания могат, като съвкупност, да доведат до съществени неправилни докладвания в информацията за устойчивостта.

Комуникиране и коригиране на неправилни докладвания

156. Практикуваният професионален счетоводител следва своевременно да комуникира с ръководството всички неправилни докладвания, натрупани по време на ангажимента за изразяване на сигурност, и да поиска от ръководството да коригира тези неправилни докладвания. (вж. параграф А482)
157. Ако по искане на практикувания професионален счетоводител ръководството е проверило информацията за устойчивостта и е коригирало случаите на неправилно докладване, които са били установени, практикуваният професионален счетоводител следва да

изпълни допълнителни процедури по отношение на работата на ръководството, за да определи дали остават някакви съществени неправилни докладвания.

158. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни докладвания, комуникирани от практикуващия професионален счетоводител, последният следва да придобие разбиране за причините, поради които ръководството не е направило това, и да вземе под внимание това разбиране при формирането на своето заключение. (вж. параграф A483)

Оценяване на ефектите на некоригирани неправилни докладвания

159. Преди оценяването на ефектите на некоригирани неправилни докладвания, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид дали резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства сочат, че нивото на същественост трябва да бъде преразгледано.
160. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали некоригираните случаи на неправилно докладване са съществени, самостоятелно или като съвкупност. При извършването на това определяне практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид размера и естеството на случаите на неправилно докладване, и конкретните обстоятелства на тяхното възникване. (вж. параграфи A484–A498)

Документация

161. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:
- (а) всички натрупани в хода на ангажимента неправилни докладвания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни, и дали те са били коригирани (параграфи 153 и 156); и
 - (б) заключението на практикуващия професионален счетоводител относно това дали некоригираните случаи на неправилно докладване са съществени, самостоятелно или като съвкупност, и базата за това заключение (параграф 160).

Оценяване и описание на приложимите критерии

162. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали информацията за устойчивостта се позовава в достатъчна степен или описва приложимите критерии и източниците на тези критерии. (вж. параграфи A499–A501)

Последващи събития

163. Практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A502–A504O)
- (а) да изпълни процедури за идентифициране на събития, настъпили до датата на доклада за изразяване на сигурност, които могат да се отразят върху информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на сигурност; и
 - (б) да прецени достатъчността и целесъобразността на получените доказателства относно това дали тези събития са били отразени по подходящ начин в информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии.
164. Практикуващият професионален счетоводител следва да отговори по подходящ начин на факти, които са му станали известни след датата на доклада за изразяване на сигурност, които, ако бяха известни на практикуващия професионален счетоводител към тази дата,

биха могли да го накарат да промени доклада за изразяване на сигурност. (вж. параграф A505)

Писмени изявления от ръководството и лицата, натоварени с общо управление

165. Практикуващият професионален счетоводител следва да поиска писмено изявление от ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление: (вж. параграфи A506–A507)
 - (а) че са изпълнили своята отговорност за изготвянето на информацията за устойчивостта, включително сравнителната информация, когато е уместно, в съответствие с приложимите критерии, както е посочено в условията на ангажмента;
 - (б) че са предоставили на практикуващия професионален счетоводител цялата уместна информация и достъп, както е договорено в условията на ангажмента, и са отразили всички съответни въпроси в информацията за устойчивостта;
 - (в) дали считат, че ефектите на некоригираните случаи на неправилно докладване са несъществени, индивидуално и като съвкупност, за информацията за устойчивостта. Обобщение на тези позиции следва да бъде включено в писмените изявления или приложено към тях;
 - (г) дали считат, че използваните съществени предположения при изготвянето на приблизителните оценки и подготовката на прогнозната информация са подходящи;
 - (д) че са комуникирали с практикуващия професионален счетоводител всички недостатъци на вътрешния контрол, имащи отношение към ангажмента, които не са очевидно незначителни и които са им известни;
 - (е) дали са разкрили пред практикуващия професионален счетоводител, че знаят за измама или подозирана измама, или за идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, когато измамата или неспазването биха могли да имат съществен ефект върху информацията за устойчивостта; и
 - (ж) че са коригирали информацията за устойчивостта за, или са оповестили, всички събития, настъпили след датата на информацията за устойчивостта и за които приложимите критерии изискват коригиране или оповестяване.
166. Ако в допълнение към изискваните изявления практикуващият професионален счетоводител прецени, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления в подкрепа на други доказателства, имащи отношение към информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител следва да ги изиска.
167. Когато писмените изявления се отнасят до въпроси, които са съществени за информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител следва:
 - (а) да оцени тяхната разумност и съответствие с другите получени доказателства, включително други изявления (устни или писмени); и
 - (б) да прецени дали от лицата, правещи изявленията, може да се очаква да са добре информирани по тези въпроси.
168. Датата на писмените изявления трябва да бъде възможно най-близо до датата на доклада за изразяване на сигурност, но не и след нея.
169. Ако едно или повече от поисканите писмени изявления не бъдат предоставени, или ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключението, 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:

- (а) да обсъди въпроса с ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление;
- (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.

170. Практикуващият професионален счетоводител следва да откаже изразяването на заключение относно информацията за устойчивостта или да се оттегли от ангажимента, когато това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба, ако:

- (а) практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно почтеността на лицето(та), предоставящо(и) писмените изявления, изисквани от параграфи 165(а) и (б), така че писмените изявления в тази връзка не са надеждни; или
- (б) предприятието не предостави писмените изявления, изисквани от параграфи 165(а) и (б).

Друга информация

Получаване на друга информация

171. Практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A508–A511)

- (а) да идентифицира другата информация като определи, чрез обсъждане с ръководството, документа или документите, които се очаква да бъдат издадени и които ще съдържат информация за устойчивостта, доклада за изразяване на сигурност, както и планирания от предприятието начин и време за издаване на този (тези) документ(и); и
- (б) да се уговори с ръководството относно своевременното получаване на финалната версия на този (тези) документ(и) преди датата на доклада за изразяване на сигурност.

Прочит и преценяване на другата информация

172. Практикуващият професионален счетоводител следва се запознае с получената друга информация преди датата на доклада за изразяване на сигурност и, докато прави това, следва: (вж. параграфи A512–A513)

- (а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и информацията за устойчивостта;
- (б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и експертните знания и опит на практикуващия професионален счетоводител, придобити по време на ангажимента за изразяване на сигурност, в контекста на получените доказателства и заключенията, до които е достигнато в ангажимента; и
- (в) да внимава за признаци, че другата информация, която не е свързана с информацията за устойчивостта или с експертните знания и опит на практикуващия

професионален счетоводител, придобити по време на ангажимента, може да съдържа съществено неправилно докладване.

Отговор в ситуации, при които е възможно да е налице съществено несъответствие или другата информация да съдържа съществено неправилно докладване

173. В случай че практикуващият професионален счетоводител установи, че е възможно да е налице съществено несъответствие, или узнае, че другата информация може да съдържа съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ръководството и, ако е необходимо, да изпълни други процедури, за да достигне до заключение дали:
- (а) другата информация съдържа съществено неправилно докладване;
 - (б) информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване; или
 - (в) разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда трябва да бъде актуализирано.
174. Ако другата информация включва финансов отчет на предприятието, който подлежи на одит, и практикуващият професионален счетоводител установи, че е възможно да е налице съществено несъответствие между този финансов отчет и информацията за устойчивостта, или узнае, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане, практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира въпроса и до одитора на финансовия отчет на предприятието, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, или от професионални изисквания.

Отговор, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване

175. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва да поиска от ръководството да коригира другата информация. Ако ръководството: (вж. параграф A514–A515)
- (а) приеме да направи корекцията, практикуващият професионален счетоводител следва да определи, че корекцията е била направена; или
 - (б) откаже да направи корекцията, практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление и да поиска корекцията да бъде направена.
176. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване и то не е било коригирано след комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме подходящи действия, включително: (вж. параграф A514–A515)
- (а) да прецени последствията за доклада за изразяване на сигурност и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление как планира да адресира съществените неправилни докладвания в доклада за изразяване на сигурност; или (вж. параграф A516)
 - (б) ако съгласно приложим закон или нормативна разпоредба е възможно оттегляне, да се оттегли от ангажимента. (вж. параграф A517)

Отговор, когато информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване или разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда трябва да бъде актуализирано

177. Ако в резултат на изпълнението на процедурите в параграф 172 практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване или че разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда трябва да бъде актуализирано, практикуващият професионален счетоводител следва да реагира по подходящия начин. (вж. параграф A518)

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Оценяване на получените доказателства

178. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства, включително доказателствата от работата на външния експерт на практикуващия професионален счетоводител, друг практикуващ професионален счетоводител или звено за вътрешен одит, и, ако е необходимо при конкретните обстоятелства, да се опита да получи допълнителни доказателства. При извършването на тази оценка практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи A519–A522)

- (а) да прецени дали получените доказателства съответстват на предвидената цел на процедурите; и
- (б) да вземе предвид всички получени доказателства, включително доказателства, които са в съответствие или в противоречие с други одиторски доказателства, и независимо дали изглежда, че потвърждават или противоречат на оповестяванията.

179. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали преценките и решенията, използвани от ръководството в изготвените приблизителни оценки и предположенията, използвани при изготвянето на информацията за устойчивостта, включително по отношение на прогнозната информация, дори ако са разумни поотделно, не представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството. Когато бъдат установени индикации за възможна предубеденост на ръководството, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени последствията за ангажимента за изразяване на сигурност. Когато има намерение за подвеждане, по своето естество предубедеността на ръководството е с цел измама.

180. В случай че практикуващият професионален счетоводител получи доказателства, които противоречат на други доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф A523–A526)

- (а) да определи какви модификации или допълнения към процедурите са необходими, за да може противоречието да бъде разбрано и адресирано; и
- (б) да прецени ефектите, ако има такива, върху останалите аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност.

Достигане до заключение

181. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира заключение дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка. При формирането на това заключение практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид своята оценка в параграфи 178 и 179 относно достатъчността и целесъобразността на получените

доказателства, и определянето дали некorigираните случаи на неправилно докладване са съществени, самостоятелно или като съвкупност, в параграф 160. (вж. параграф A527)

182. Когато принципите на достоверно представяне се съдържат в приложимите критерии, оценката, която се изисква от параграф 181, следва да включи преценка на: (вж. параграф A528–A529)
 - (а) цялостното представяне, структура и съдържание на информацията за устойчивостта; и
 - (б) когато това е уместно в контекста на критериите, формулировката на заключението на практикуващия професионален счетоводител или други обстоятелства, свързани с ангажимента, дали информацията за устойчивостта представя въпросите, свързани с устойчивостта, по начин, който постига достоверно представяне.
183. Ако информацията за устойчивостта, изготвена в съответствие с рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ръководството и, в зависимост от изискванията на приложимата рамка и начина, по който въпросът е бил разрешен, следва да прецени дали е необходимо да модифицира заключението в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 203.
184. Ако информацията за устойчивостта е изготвена в съответствие с критерии за спазване, практикуващият професионален счетоводител не е задължен да оценява дали информацията за устойчивостта постига достоверно представяне. В случай че практикуващият професионален счетоводител обаче достигне до заключение, че информацията за устойчивостта е подвеждаща, той следва да обсъди въпроса с ръководството и, в зависимост от изискванията на приложимата рамка и начина, по който въпросът е бил разрешен, следва да прецени дали и как да го комуникира в своя доклад.

Ограничение в обхвата

185. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, тогава е налице ограничение в обхвата и практикуващият професионален счетоводител следва или: (вж. параграф A530–A531)
 - (а) да изрази квалифицирано заключение;
 - (б) да откаже изразяването на заключение; или
 - (в) да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба, както това е уместно.

Поемане на цялостната отговорност за управляването на качеството и постигането на качество

186. Преди да постави дата на доклада за изразяване на сигурност, лидерът, отговорен за ангажимента, следва:
 - (а) да поеме отговорност за определянето дали са били спазени приложимите етични изисквания, включително за независимост;
 - (б) да прецени, чрез преглед на документацията за ангажимента и обсъждане с екипа по ангажимента, че са били получени достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на заключенията, до които е достигнато, и за да може да бъде издаден доклад за изразяване на сигурност.

- (в) да прегледа информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на сигурност, за да прецени дали докладът, който ще бъде издаден, ще бъде подходящ при конкретните обстоятелства.
- (г) да прецени дали:
 - (i) участието на лидера, отговорен за ангажимента, е било в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент така, че лидерът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи, че използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента; и (вж. параграфи A532–A534)
 - (ii) естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, всякакви промени в тях, както и свързаните с това политики или процедури на фирмата, са били взети предвид при спазването на изискванията на настоящия МСИСУ.
- (д) ако ангажиментът е обект на преглед за качеството на ангажимента, да определи, че прегледът за качеството на ангажимента е приключил.

Документация

187. Практикуваният професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:
- (а) базата, на която лидерът, отговорен за ангажимента, е определил в съответствие с параграф 186(б), че са били получени достатъчни и уместни доказателства, включително:
 - (i) определянето в съответствие с параграф 50(г), че работата на друг практикуващ професионален счетоводител е подходяща за целите на практикувания професионален счетоводител;
 - (ii) оценката в съответствие с параграф 57, че работата на външен експерт на практикувания професионален счетоводител е подходяща за целите на практикувания професионален счетоводител;
 - (iii) определянето в съответствие с параграф 59(д), че работата на звеното за вътрешен одит е подходяща за целите на практикувания професионален счетоводител; и
 - (iv) в случай че практикуваният професионален счетоводител е установил информация, която не съответства на неговото финално заключение по съществен въпрос и как практикуваният професионален счетоводител е адресирал това несъответствие (вж. параграф 180); и (вж. параграф A535)
 - (б) базата, на която лидерът, отговорен за ангажимента е определил в съответствие с параграф 186(г)(i), че неговото участие е било в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент. (вж. параграф A536)

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

188. Докладът за изразяване на сигурност следва да е в писмен вид и да съдържа ясен израз на мнението за изразяване на разумна степен на сигурност или заключението за изразяване на ограничена степен на сигурност на практикувания професионален счетоводител относно информацията за устойчивостта. (вж. параграфи A537–A538)

189. Заключение 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:

- (а) параграфи за обръщане на внимание;
- (б) параграфи по други въпроси;
- (в) констатации, отнасящи се до конкретни аспекти на ангажмента;
- (г) препоръки; или
- (д) 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 A537–A538)

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

190. Докладът за изразяване на сигурност следва като минимум да включва следните основни елементи: (вж. параграфи A539, A567–A569)

- (а) заглавие, което ясно да посочва, че докладът е доклад на независим практикуващ професионален счетоводител за изразяване на ограничена, разумна или комбинирана ограничена и разумна степен на сигурност; (вж. параграф A540)
- (б) адресат; (вж. параграф A541)
- (в) заключението на практикуващия професионален счетоводител в първия параграф на доклада за изразяване на сигурност, който: (вж. параграфи A542–A552)
 - (i) включва заглавие, посочващо вида на изразеното заключение, или:
 - а. за немодифицирани заключения, „Мнение за изразяване на разумна степен на сигурност“, „Заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност“ или подходящи наименования за доклада за изразяване на сигурност за комбинирани ангажменти за изразяване на разумна степен на сигурност и ограничена степен на сигурност; или
 - б. за модифицирани заключения, наименованията в подточка а. по-горе следва да бъдат предшествани от „Квалифицирано“, „Отрицателно“ или „Отказ от изразяване на“, както това е уместно, и, за доклада за изразяване на сигурност за комбинирани ангажменти за изразяване на разумна степен на сигурност и ограничена степен на сигурност, ясна идентификация кое (кои) мнение(я) или заключение(я) е (са) било (били) модифицирано(и);
 - (ii) посочва предприятието, чиято информация за устойчивостта е била предмет на ангажмента за изразяване на сигурност;
 - (iii) посочва или описва степента на сигурност - или разумна, или ограничена степен на сигурност - за различни части на информацията за устойчивостта, получена от практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф A542)
 - (iv) посочва или описва информацията за устойчивостта, предмет на ангажмента за изразяване на сигурност, включително, ако е уместно, въпросите, свързани

с устойчивостта, и как тази информация е била докладвана; (вж. параграфи A543–A544)

- (v) посочва датата на, или периодът или периодите, обхванати от, информацията за устойчивостта;
- (vi) изразява заключение, което: (вж. параграфи A545O–A547)
 - а. при ангажменти за изразяване на разумна степен на сигурност, следва да бъде изразено в положителна форма, че информацията за устойчивостта е изготвена или представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; или
 - б. при ангажменти за изразяване на ограничена степен на сигурност, следва да бъде изразено във форма, която информира дали въз основа на извършените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за устойчивостта не е била изготвена или представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии;
- (vii) посочва приложимите критерии, независимо дали са рамкови критерии, разработени от предприятието критерии, или и двете, а за критериите, разработени от предприятието, къде се намират; (вж. параграфи A548–A551)
- (viii) заключението в параграф 190(v)(vi) следва да бъде изразено чрез: (вж. параграфи A545O–A547)
 - а. информацията за устойчивостта и приложимите критерии; или
 - б. изявление, направено от съответната(ите) страна(и); и
- (ix) 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 A552)
- (г) базата за заключението, което следва непосредствено след раздела „Заключение“, със заглавие „База за изразяване на заключение“ - за доклад за изразяване на разумна степен на сигурност, „База за изразяване на заключение“ - за доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност, или подходящо(и) заглавие(я) за доклад за изразяване на сигурност за комбиниран ангажмент за разумна и ограничена увереност, която
 - (i) посочва, че ангажментът е извършен в съответствие с МСИСУ 5000 „Общи изисквания за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта“; (вж. параграф A553)
 - (ii) при ангажменти за изразяване на ограничена степен на сигурност, посочва, че:
 - а. процедурите, изпълнявани при ангажмент 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 ангажмент за изразяване на разумна степен на сигурност; и
 - б. поради тази причина, степента на сигурност, която се получава при ангажмент 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;

- (iii) препраща към параграфа в доклада за изразяване на сигурност, който описва отговорностите на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия МСИСУ; (вж. параграф 190(з))
 - (iv) посочва, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на:
 - а. Кодекса на СМСЕС относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта; или
 - б. други професионални изисквания или изисквания в закон или нормативна разпоредба, и следва да:
 - i. посочи тези изисквания; и
 - ii. посочи наименованието на съответния орган, който е определил, че тези изисквания трябва да бъдат най-малкото толкова изискващи, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта;
 - (v) когато приложимите етични изисквания изискват от практикуващия професионален счетоводител да оповести публично кога изискванията за независимост, специфични за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта на определени предприятия, изявлението по част (iv) по-горе следва да посочва, че практикуващият професионален счетоводител е независим от предприятието в съответствие с изискванията за независимост, приложими по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта на такива предприятия; (вж. параграф A554)
 - (vi) посочва, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага:
 - а. МСУК 1; или
 - б. други професионални изисквания или изисквания в закон или нормативна разпоредба, и следва да:
 - i. посочи тези изисквания; и
 - ii. посочи наименованието на съответния орган, който е определил, че тези изисквания трябва да бъдат най-малкото толкова изискващи, колкото МСУК 1;
 - (vii) посочва, че практикуващият професионален счетоводител счита, че получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за неговото заключение; и
 - (viii) в случай че практикуващият професионален счетоводител изрази модифицирано заключение – включва описание на въпроса или въпросите, които пораждат тази модификация;
- (д) когато това е приложимо, раздел със заглавие „Друга информация“, съдържащ въпроси в съответствие с параграф 202;
- (е) раздел със заглавие „Отговорности за информацията за устойчивостта“, който:

- (i) посочва, че ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, носят отговорност за: (вж. параграфи A555–A556)
 - а. изготвянето и, ако е приложимо, достоверното представяне на информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии; и (вж. параграф A557)
 - б. разработването, въвеждането и поддържането на такива вътрешни контроли, каквито ръководството счита за необходими за изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка; и
- (ii) ако лицата, отговорни за осъществяването на надзор над процеса по изготвяне на информацията за устойчивостта, са различни от лицата, които са натоварени с отговорностите, описани в (е)(i) - посочва лицата, отговорни за осъществяването на надзор; (вж. параграф A556)
- (ж) когато това е приложимо, раздел със заглавие „Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта“, който описва всякакви съществени вътрешноприсъщи ограничения, свързани с измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии, включително вътрешноприсъщи ограничения, свързани с прогнозна информация, включена в информацията за устойчивостта; (вж. параграфи A494, A558–A560 и A579)
- (з) раздел със заглавие „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“, който посочва, че: (вж. параграф A555)
 - (i) целта на практикуващия професионален счетоводител е да планира и изпълни ангажимента за изразяване на сигурност така, че да получи ограничена или разумна степен на сигурност, както е приложимо, дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и да издаде доклад за изразяване на сигурност, който съдържа заключение (за изразяване на ограничена степен на сигурност) или мнение (за изразяване на разумна степен на сигурност);
 - (ii) неправилни докладвания могат да възникнат в резултат от измама или грешка, и:
 - а. се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, биха могли да окажат влияние върху решенията на предвидените потребителите, вземани въз основа на информацията за устойчивостта; или
 - б. ако съществеността е определена или описана по различен начин в приложимите критерии – включват това определение или описание;
 - (iii) практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка и запазва професионален скептицизъм по време на целия ангажимент;
 - (iv) практикуващият професионален счетоводител извършва процедури за оценка на риска, включително:
 - а. за изразяване на ограничена степен на сигурност: придобиване на разбиране за вътрешните контроли, отнасящи се до ангажимента за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно

докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания, но не за целите на изразяване на заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Ако докладът за изразяване на ограничена степен на сигурност съдържа заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол, практикуващият професионален счетоводител следва да пропусне фразата, че преценката на практикуващия професионален счетоводител за системата за вътрешен контрол не е с цел изразяването на заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието; или

- б. за изразяване на разумна степен на сигурност: придобиване на разбиране за вътрешните контроли, отнасящи се до ангажимента, за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво твърдения за оповестяванията, но не за целите на изразяване на мнение относно ефективността на вътрешните контроли на предприятието. Ако докладът за изразяване на разумна степен на сигурност съдържа мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол, практикуващият професионален счетоводител следва да пропусне фразата, че преценката на практикуващия професионален счетоводител за системата за вътрешен контрол не е с цел изразяването на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;
- (v) практикуващият професионален счетоводител разработва и изпълнява процедури:
 - а. за изразяване на ограничена степен на сигурност: в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания; или
 - б. за изразяване на разумна степен на сигурност: в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията;
- (vi) рискът, че съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, може да остане неразкрито, е по-висок, отколкото такова, което е резултат на грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол;
- (и) за изразяване на ограничена степен на сигурност, раздел със заглавие „Резюме на извършената работа“, който съдържа информативно обобщение на извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Този раздел следва да описва в достатъчна степен естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, за да позволи на потребителите да разберат ограничената степен на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи A561–A565O)
- (й) подпис на практикуващия професионален счетоводител;
- (к) мястото в юрисдикцията, където лидерът, отговорен за ангажимента, практикува;

- (л) дата на доклада за изразяване на сигурност. Датата на доклада за изразяване на сигурност не следва да предшества датата, на която: (вж. параграф A566)
 - (i) 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 за информацията за устойчивостта; и
 - (ii) когато в съответствие с МСУК 1 или с политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажмента, прегледът за качеството на ангажмента е приключил.

Име на лидера, отговорен за ангажмента в доклада за изразяване на сигурност

191. Когато докладът за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта се издава за регистрирано за търгуване на борсата предприятие, следва да бъде посочено името на лидера, отговорен за ангажмента, освен в редки случаи, когато може разумно да се очаква, че това разкриване може да доведе до значителна заплахата за личната безопасност. В редките случаи, когато практикуващият професионален счетоводител възнамерява да не посочи името на лидера, отговорен за ангажмента в доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за своята оценка на вероятността и сериозността на всяка значителна заплахата за личната безопасност. (вж. параграфи A570–A572)

Позоваване в доклада за изразяване на сигурност на експерт на практикуващия професионален счетоводител

192. 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 посочва експерта, освен когато това се изисква от закон или нормативна разпоредба, или по друг начин да навежда на мисълта, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за заключението, предоставено в този доклад, е намалена в резултат от участието на експерта. (вж. параграф A99, A573–A575)

Други отговорности за докладване

193. В случай че практикуващият професионален счетоводител адресира в доклада за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта други отговорности за докладване, които са в допълнение към отговорностите му съгласно настоящия МСИСУ, тези други отговорности за докладване следва да бъдат разгледани в отделен раздел в доклада за изразяване на сигурност със заглавие „Доклад върху други правни и регулаторни изисквания“ или по друг начин, както това е уместно според съдържанието на раздела. Ако тези други отговорности за докладване разглеждат същите елементи на доклада като тези, представени като отговорности за докладване, изисквани от настоящия МСИСУ, другите отговорности за докладване могат да бъдат представени в същия раздел като свързаните с това елементи на доклада, изисквани от настоящия МСИСУ. (вж. параграфи A576–A577)

194. Ако другите отговорности за докладване са представени в същия раздел като свързаните с това елементи на доклада, изисквани от настоящия МСИСУ, докладът на практикуващия професионален счетоводител следва ясно да разграничава другите отговорности за

докладване от докладването, което се изисква съгласно настоящия МСИСУ. (вж. параграф А578)

195. Ако докладът за изразяване на сигурност съдържа отделен раздел, който адресира други отговорности за докладване, изискванията на параграф 190 следва да бъдат включени в раздел със заглавие „Доклад за изразяване на [ограничена, разумна или ограничена и разумна] степен на сигурност относно информацията за устойчивостта“. „Докладът върху други правни и регулаторни изисквания“ трябва да бъде след „Доклада за изразяване на [ограничена, разумна или ограничена и разумна] степен на сигурност относно информацията за устойчивостта“. (вж. параграф А578)
196. В случай че закон или нормативна разпоредба изисква практикуващият професионален счетоводител да използва конкретен формат или формулировка на доклада за изразяване на сигурност, докладът за изразяване на сигурност следва да препраща към настоящия МСИСУ само ако съдържа, като минимум, всеки един от елементите, посочени в параграфи 190 и 191.

Ангажменти, изпълнени в съответствие с МСИСУ 5000 и други стандарти за изразяване на сигурност

197. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие със стандартите за изразяване на сигурност на друга юрисдикция („други стандарти за изразяване на сигурност“) и в допълнение да е спазил и настоящия МСИСУ при изпълнението на ангажимента. В подобни случаи докладът за изразяване на сигурност може да препраща към настоящия МСИСУ в допълнение към другите стандарти за изразяване на сигурност, но практикуващият професионален счетоводител следва да направи това само, когато:

(а) няма противоречие между изискванията в другите стандарти за изразяване на сигурност и тези в настоящия МСИСУ, които биха довели практикуващият професионален счетоводител:

- (i) до достигането до различно заключение, или
- (ii) до невключването на параграф за обръщане на внимание или на параграф по други въпроси, което се изисква от настоящия МСИСУ при конкретните обстоятелства; и

(б) докладът за изразяване на сигурност включва, като минимум, всеки от елементите, изброени в параграфи 190 и 191, когато практикуващият професионален счетоводител използва формата или формулировката, определени от другите стандарти за изразяване на сигурност. Докладът за изразяване на сигурност следва да посочва тези други стандарти за изразяване на сигурност, включително юрисдикцията по произход на другите стандарти за изразяване на сигурност.

Немодифицирано заключение

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
198О. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност, когато достигне до заключение, че на базата на	198Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано мнение за изразяване на разумна степен на сигурност, когато достигне до заключение, че: (а) в случая на критерии за спазване

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
изпълнените процедури и получените доказателства не му е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че: (а) в случая на критерии за спазване - информацията за устойчивостта не е изготвена във всички съществени аспекти в съответствие с приложимите критерии; или (б) в случая на критерии за достоверно представяне - информацията за устойчивостта не е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	- информацията за устойчивостта е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; или (б) в случая на критерии за достоверно представяне - информацията за устойчивостта е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

Параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси

199. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо: (вж. параграфи A579–A582)

- (а) да привлече вниманието на предвидените потребители към въпрос, представен или оповестен в информацията за устойчивостта, който според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е от такава значимост, че е фундаментален за разбирането на предвидените потребители за тази информация (параграф за обръщане на внимание); или
- (б) да комуникира въпрос, който не е представен или оповестен в информацията за устойчивостта 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 закон или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да направи това в параграф с подходящо заглавие в доклада за изразяване на сигурност, който ясно да посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на този въпрос.

200. Когато приложимите критерии са разработени за конкретна цел, практикуващият професионален счетоводител следва да включи параграф за обръщане на внимание, който предупреждава ползвателите за този факт и че в резултат на това информацията за устойчивостта може да не е подходяща за друга цел. (вж. параграфи A583–A584)

Друга информация

201. В случай че практикуващият професионален счетоводител получи друга информация преди датата на доклада за изразяване на сигурност, докладът за изразяване на сигурност следва да включва отделен раздел в съответствие с параграф 190(д), освен когато

практикуващият професионален счетоводител откаже изразяването на заключение, в който случай раздел „Друга информация“ не се включва. (вж. параграф A585)

202. Когато е необходимо докладът за изразяване на сигурност да включва раздел „Друга информация“ в съответствие с параграф 201, този раздел следва да съдържа:

- (а) изявление, че ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, носи отговорност за другата информация;
- (б) посочване на другата информация, получена от практикуващия професионален счетоводител преди датата на доклада за изразяване на сигурност;
- (в) изявление, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не обхваща другата информация и, поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не изразява заключение относно тази информация; (вж. параграф A586)
- (г) описание на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, свързани с прочитането, преценяването и докладването на другата информация съгласно изискванията на настоящия МСИСУ; и
- (д) Или:
 - (i) изявление, че практикуващият професионален счетоводител няма какво да докладва във връзка с другата информация; или
 - (ii) в случай че практикуващият професионален счетоводител е достигнал до заключението, че е налице съществено некоригирано неправилно докладване в другата информация – изявление, което описва това съществено некоригирано неправилно докладване в другата информация.

Модифицирано заключение

203. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази модифицирано заключение, когато достигне до заключение:

- (а) че според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е налице ограничение в обхвата и е възможно ефектът от въпроса да е съществен. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или да откаже изразяването на заключение. (вж. параграфи A587, A593O–A595)
- (б) че според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или отрицателно заключение. (вж. параграфи A588–A590, A593O–A595)

204. 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 A591–A594P)

205. 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 устойчивостта да съдържа съществено неправилно

докладване, 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 устойчивостта да съдържа съществено неправилно докладване.

206. Когато изявление, направено от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление, според случая, в информацията за устойчивостта, посочва и коректно обяснява, че информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва или:
- (а) да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, формулирано чрез информацията за устойчивостта и приложимите критерии; или
 - (б) в случай че условията на ангажмента 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 устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване.

Сравнителна информация

207. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали приложимите критерии (или закон, или нормативна разпоредба) изискват в информацията за устойчивостта да бъде включена сравнителна информация и, ако това е така, дали тази сравнителна информация е представена правилно. (вж. параграф A596)
208. При преценката дали сравнителната информация е представена правилно, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали: (вж. параграфи A597–A598)
- (а) сравнителната информация съответства на оповестяванията, представени в предходния период и, ако това не е така, дали несъответствията са били адресирани в съответствие с приложимите критерии; и
 - (б) критериите за измерване или оценяване на информацията за устойчивостта, отразени в сравнителната информация, съответстват на тези, прилагани през текущия период или, ако са настъпили промени, дали са били правилно приложени и адекватно оповестени.
209. Когато в заключението за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител не е включена сравнителна информация и не е била обект на ангажмент за изразяване на сигурност през предходен период, практикуващият професионален счетоводител следва да посочи този факт в параграфа по други въпроси. Това изявление обаче не освобождава практикуващия професионален счетоводител от изискванията в параграфи 207–208. (вж. параграфи A599–A600)
210. Когато в заключението за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител не е включена сравнителна информация и не е била обект на ангажмент за изразяване на сигурност през предходен период, практикуващият професионален счетоводител следва да посочи в параграфа по други въпроси: (вж. параграфи A599–A600)
- (а) дали ангажментът за изразяване на сигурност за предходния период е имал различна степен на изразяване на сигурност или различен обхват на ангажмента спрямо текущия период, този факт и какви са били тези разлики; или

- (б) дали ангажиментът за изразяване на сигурност за предходния период е бил извършен от предходния практикуващ професионален счетоводител:
 - (i) този факт;
 - (ii) вида на заключението, изразено от предходния практикуващ професионален счетоводител;
 - (iii) дали заключението е било модифицирано, основанията за тази модификация; и
 - (iv) датата на този доклад.
211. Независимо дали заключението на практикуващия професионален счетоводител се отнася до сравнителна информация, в случай че практикуващият професионален счетоводител узнае, че е възможно представената сравнителна информация да съдържа съществено неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф A601)
- (а) да обсъди въпроса с ръководството и да изпълни процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства;
 - (б) да прецени ефекта върху доклада за изразяване на сигурност; и
 - (в) ако представената сравнителна информация съдържа съществено неправилно докладване и не е преизчислена:
 - (i) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител се отнася до сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да изрази в доклада за изразяване на сигурност квалифицирано или отрицателно заключение; или
 - (ii) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител не се отнася до сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада за изразяване на сигурност параграф по други въпроси, който описва обстоятелствата, засягащи сравнителната информация.

Документация

Въпроси, възникнали след датата на доклада за изразяване на сигурност

212. Когато в изключителни случаи практикуващият професионален счетоводител изпълни нови или допълнителни процедури, или достигне до нови заключения след датата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да документира: (вж. параграф A602)
- (а) установените обстоятелства;
 - (б) изпълнените нови или допълнителни процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнато, и техния ефект върху доклада за изразяване на сигурност; и
 - (в) кога и от кого са били извършени и прегледани произтичащите от това промени в документацията за ангажимента.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Въведение

Информация за устойчивостта (вж. параграфи 2–5)

- A1. Информацията за устойчивостта често има за цел да даде представа за рисковете и възможностите, свързани с устойчивостта, за да могат потребителите да разберат и оценят ефекта върху предприятието на въпросите, свързани с устойчивостта, или на действителните или потенциалните последици, положителни или отрицателни, върху околната среда, обществото или икономиката.
- A2. Рамковите критерии определят принципите и концепциите относно измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта. Въпреки че рамката може да не посочва как да бъдат измерени или оценени всички свързани с устойчивостта въпроси, тя обикновено съдържа достатъчно широки принципи, които могат да служат като основа за предприятието да избере и приложи отчетни политики, които са в съответствие с основните концепции и отговарят на целите на изискванията на рамката.
- A3. Рамката за докладване на устойчивостта или разработени от предприятието критерии могат да изискват наличието на процес на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, включително идентифицирането и подбора на въпросите, свързани с устойчивостта, и отчетните граници. Този процес може да се нарича „оценка на съществеността“ на предприятието или „процес на оценка на съществеността“, наред с останалите термини, тъй като процесът включва прилагането на съществеността при идентифицирането коя информация, имаща отношение към потребностите от информация на предвидените потребители, е съществена за целите на докладването. Приложение 2 илюстрира как процесът на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, се разглежда от практикуващия професионален счетоводител по време на целия ангажимент.
- A4. Както е описано в параграф 80, във връзка с приемането и продължаването на ангажимент за изразяване на сигурност от практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи предварителни знания за информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, и дали обхватът на ангажимента включва цялата или част от тази информация за устойчивостта.

Предварителни условия в настоящия МСИСУ (вж. параграфи 6–7)

- A5. Закон, нормативна разпоредба или професионални изисквания в дадена юрисдикция могат да посочват приложимите етични изисквания или изискванията за управление на качеството, които да бъдат прилагани при изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност, и могат да предоставят насоки за това, какво представлява „които са най-малкото толкова изискващи“ колкото Кодекса на СМСЕС по отношение на приложимите етични изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност и МСУК 1 по отношение на отговорността на фирмата за нейната система за управление на качеството.

Етични изисквания (вж. параграфи 6(а), 7)

- A6. Както е обяснено в параграф А58, Кодексът на СМСЕС излага фундаментални етични принципи, които установяват стандарта на поведение очакван от практикуващия професионален счетоводител по изразяване на сигурност, и въвежда Международните стандарти за независимост. Фундаменталните принципи са почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и

професионално поведение. Параграф A59 описва концептуалната рамка в Кодекса на СМСЕС, която практикуващият професионален счетоводител по изразяване на сигурност следва да прилага при адресирането на заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Параграфи A60–A61 описват въпроси, които могат да създадат потенциални заплахи за спазването и които биха могли да се засегнат или повлияят на независимостта на практикуващия професионален счетоводител.

- A7. Параграф A62 обяснява, че професионални изисквания или изисквания в закон или нормативна разпоредба, адресиращи спазването на приложими етични изисквания, са най-малкото толкова изискващи, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, когато адресират въпросите, посочени в параграфи A58–A61, и налагат задължения, които постигат целта на изискванията в Кодекса на СМСЕС по отношение на такива ангажименти.

Управление на качеството (вж. параграфи 6(б), 7)

- A8. Както е обяснено в параграф A68, настоящият МСИСУ е изготвен в контекста на широк кръг от мерки, които се предприемат, за да се гарантира качеството на ангажиментите за изразяване на сигурност. Тези мерки включват система за управление на качеството, въведена в рамките на фирмата.
- A9. Параграф A69 обяснява отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и използването на система за управление на качеството за ангажименти за изразяване на сигурност, а параграф A70 описва компонентите, адресирани от тази система, която е разработена в съответствие с изискванията на МСУК 1.
- A10. Както е обяснено в параграф A73, професионалните изисквания или изискванията, наложени от закон или нормативна разпоредба, които разглеждат отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и използването на система за управление на качеството, са най-малкото толкова изискващи, колкото МСУК 1, когато адресират всички въпроси, посочени в параграфи A69–A71, и налагат задължения на фирмата, които постигат целите и изискванията на МСУК 1.
- A11. В съответствие с МСУК 1, целта на фирмата е да проектира, внедри и използва система за управление на качеството, която предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че:
- (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания, и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и
 - (б) докладите за ангажиментите, издадени от фирмата или лидерите, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Обхват на настоящия МСИСУ

Видове и представяне на информацията за устойчивостта (вж. параграф 8)

- A12. Информацията за устойчивостта, представена от предприятието, може да бъде ограничена до определени въпроси, като избрани показатели, целеви показатели или ключови показатели за ефективност. Като алтернатива, информацията за устойчивостта може да обхваща множество различни аспекти от теми, както се изисква от рамката за докладване на устойчивостта или от закон или нормативна разпоредба, или както предприятието избере да представи доброволно.
- A13. Информацията за устойчивостта може да бъде представена по различни начини, например, в отделен доклад за устойчивостта, издаден от предприятието като част от неговия

годишен доклад (например отделно обозначен доклад в рамките на годишния доклад, като част от доклада за дейността или коментари на ръководството), в интегриран доклад или чрез друг механизъм за докладване. В зависимост от приложимите критерии, информацията за устойчивостта може да бъде за едно предприятие или да включва информация за предприятия, които са част от група, или за други предприятия във веригата на стойността на отчетното предприятие.

- A14. При някои обстоятелства рамката за докладване на устойчивостта може да позволява информацията за устойчивостта да бъде включена от други източници чрез препратка, като например одитираният финансов отчет или друг раздел на доклада за дейността (т.е. раздел, различен от този, съдържащ информация за устойчивостта, която се изисква да бъде докладвана). Информацията, включена чрез препратка, може да е била обект на одит или ангажимент за изразяване на сигурност. Ако тази информация е в обхвата на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител, отговорен за ангажимента за изразяване на сигурност по устойчивостта, може да има намерение да получи доказателства от работата, извършена от одитора на финансовия отчет или от друг практикуващ професионален счетоводител за изразяването на сигурност. При тези обстоятелства се прилагат изискванията на настоящия МСИСУ, адресиращи използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, включително изискването за комуникиране на констатациите от работата на другия практикуващ професионален счетоводител в необходимата степен при конкретните обстоятелства.

Ангажименти за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност (вж. параграф 9)

- A15. Когато оповестяванията се отнасят до редица аспекти от теми, за всеки аспект може да бъде изразено отделно заключение. Всяко заключение се изразява във формат, който е подходящ или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Когато са изразени отделни заключения препратките в МСИСУ към заключението в доклада за изразяване на сигурност включват всяко заключение.

Дефиниции (вж. параграф 18)

Твърдения

- A16P. Твърденията се използват от практикуващите професионални счетоводители за разглеждането на различни видове потенциално неправилно докладване, което може да настъпи при идентифицирането и оценяването, и при отговора на, рискове от съществено неправилно докладване в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Примери за твърдения са предоставени в параграф A415P.

Компонент

- A17. Рамковите критерии могат да посочват, че информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, трябва да бъде за същото отчетно предприятие като съответния финансов отчет (вж. също параграф A35). За целите на МСИСУ, компонентите, които включват предприятия или бизнес единици, които се изисква да бъдат включени във финансовия отчет на групата на отчетното предприятие (например дъщерни предприятия на предприятието-майка), се наричат „компоненти на групата“. Рамковите критерии също така могат да изискват информацията за устойчивостта да бъде разширена, за да включи информация от други предприятия, които са част от веригата на стойността на отчетното

предприятие, нагоре или надолу по веригата. За целите на МСИСУ, компонентите, които включват такива предприятия, се наричат компоненти на веригата на стойността.

Практикуващ професионален счетоводител на компонент

- A18. Практикуващият професионален счетоводител на компонент може да включва физически лица от фирма, част от мрежа от фирми, фирма, която не е фирма, част от мрежа от фирми, или друг офис в рамките на фирмата на практикуващия професионален счетоводител.
- A19. В ограничени случаи практикуващият професионален счетоводител може да бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на друга фирма в компонент от веригата на стойността. Така например, отчетното предприятие може да има преки бизнес взаимоотношения с доставчик, което дава възможност на ръководството да организира получаването на достъп от страна на практикуващия професионален счетоводител до информация в това предприятие или достъп до фирмата, която е извършила работата по отношение на тази информация. При тези обстоятелства, в случай че практикуващият професионален счетоводител възнамерява да използва тази работа и е в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата, за целите на МСИСУ другата фирма е практикуващ професионален счетоводител на компонент.

Критерии

- A20. Критериите, по-специално рамковите критерии, могат да включват насоки по въпроси, свързани с устойчивостта (включително теми и аспекти от темите), които да бъдат докладвани. Критериите също така могат да установяват как тези въпроси, свързани с устойчивостта, трябва да бъдат измервани и оценявани, и как трябва да бъдат представяни или оповестявани.

Оповестяване(ия)

- A21. Терминът „оповестяване(ия)“ се използва в настоящия МСИСУ в контекста на ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта и се отнася до информацията за устойчивостта относно аспект от тема. Поради тази причина не се цели този термин да има същото значение като „оповестявания във финансовите отчети“, както терминът е дефиниран или описан в рамките за финансово отчитане.
- A22. Приложение 1 обяснява взаимовръзката между въпросите, свързани с устойчивостта, информацията за устойчивостта и свързаните с това оповестявания. Оповестяването или оповестяванията могат да включват количествена или качествена информация, и могат да варират по форма и дължина. Оповестяванията на ръководството осигуряват началната точка за преценката дали и как определени оповестявания могат да бъдат комбинирани от практикуващия професионален счетоводител за целите на планирането и изпълнението на ангажимента (вж. също параграфи A285–A287).

Лидер, отговорен за ангажимента

- A23. Физическото лице, назначено за лидер, отговорен за ангажимента, може да бъде съдружник или друг член на старшия професионален персонал във фирмата (например директор или ръководител). Дали лицето има право да бъде лидер, отговорен за ангажимента в съответствие с настоящия МСИСУ, зависи от това, как фирмата възлага отговорностите и дали закон, нормативна разпоредба или професионални изисквания съдържат изисквания, които определят кой може да има право да поеме отговорност за ангажимента.

A24. Терминът лидер, отговорен за ангажимента, в настоящия МСИСУ е равностоеен на термина „съдружник, отговорен за ангажимента“ в МСУК 1.

Риск на ангажимента

A25. 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 конкретни въпроси, свързани с устойчивостта.

A26. По принцип, рискът на ангажимента може да бъде представен чрез следните компоненти:

(а) рискове, върху които практикуващият професионален счетоводител не упражнява пряко влияние, които на свой ред се състоят от:

- (i) податливостта на информацията за устойчивостта на съществено неправилно докладване, преди вземане под внимание на свързаните с нея контроли, прилагани от съответната(ите) страна(и) (вътрешноприсъщ риск); и
- (ii) рискът, че съществено неправилно докладване, възникнало в информацията за устойчивостта, няма да бъде своевременно предотвратено, или разкрито и коригирано, от системата за вътрешен контрол на предприятието (риск на контрола); и

(б) рискът, че практикуващият професионален счетоводител упражнява пряко влияние, е рискът, че процедурите, изпълнени от практикуващия професионален счетоводител, няма да разкрият съществено неправилно докладване (риск на разкритията).

A27P. 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;
- фактът, 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 въпросите, свързани с устойчивостта (например прогнозна информация).

Екип по ангажимента

A28. Екипът по ангажимента се състои от персонала, който включва вътрешни експерти, и, ако това е приложимо, практикуващите професионални счетоводители на компоненти. Другият практикуващ професионален счетоводител не е част от екипа по ангажимента.

A29. Вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие, означава използването на вътрешните одитори за изпълнението на процедури под ръководството, надзора и прегледа на практикуващия професионален счетоводител. Въпреки че те могат да изпълняват процедури, подобни на тези, които изпълнява практикуващият професионален счетоводител, тези вътрешни одитори не са независими от предприятието, както се изисква от практикуващия професионален счетоводител. Поради това, те не са членове на екипа по ангажимента. В някои юрисдикции на практикуващите професионални счетоводители може да бъде забранено, или те да бъдат ограничени в известна степен от

закон или нормативна разпоредба, да използват работата на звеното за вътрешен одит или да използват вътрешни одитори за оказване на пряко съдействие.

Предприятие

- A30. Пример на разграничима част от юридическа или икономическа единица е отделна фабрика или друг обект, например депо за отпадъци.

Фирма

- A31. Юридическото естество на организацията, изпълняваща ангажимента за изразяване на сигурност, може да приема различни форми и не е задължително да бъде фирма.

Измама

- A32. Въпреки че определена форма на предубеденост на ръководството е вътрешноприсъща при субективни решения, свързани с информацията за устойчивостта, когато е налице намерение за подвеждане, предубедеността на ръководството по своята същност е с цел измама.
- A33. Параграфи A323, A473 и A479 предоставят примери за въпроси, свързани със съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта, което е резултат на измама или предубеденост на ръководството, примери за това, къде и как може да възникне неправилно докладване в информацията за устойчивостта, и съответно, примери за неправилно докладване, което е резултат на измама в информацията за устойчивостта.

Група

- A34. Индивидуално юридическо лице, чиято организация включва клонове или подразделения, също е група за целите на настоящия МСИСУ, ако информацията за устойчивостта за тези клонове и подразделения е включена в информацията за устойчивостта на това индивидуално юридическо лице посредством процес на обединяване.

Информация за устойчивостта на група

- A35. Рамковите критерии могат да посочват, че информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, трябва да бъде за същото отчетно предприятие като финансовия отчет. Така например, ако се изисква консолидираният финансов отчет да бъде изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, тогава информацията за устойчивостта би включвала информация за същите предприятия или бизнес единици, които са включени в консолидирания финансов отчет. Наред с това, критериите могат да изискват информацията за устойчивостта да бъде разширена, за да включи информация от други предприятия, които са част от веригата на стойността, нагоре или надолу по веригата. В МСИСУ тази информация за устойчивостта, включително информацията от веригата на стойността, се нарича „информация за устойчивостта на група“.

Предвидени потребители

- A36. Примерите за предвидени потребители включват акционери, инвеститори, заемодатели и други кредитори, които могат да използват информацията за устойчивостта при вземането на решения относно разпределението на ресурсите. Други предвидени потребители, които могат да имат интерес към информацията за устойчивостта, отчетена от организацията, включват клиенти, данъкоплатци, служители, конкуренти, пруденциални органи, централни банки и институции, носещи отговорност за осъществяването на надзор над финансовата стабилност, лица, възлагащи публични договори, съдружници, доставчици, общности,

местно население, правителство, регулаторни органи и групи по интереси.

- A37. В някои случаи може да има предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран доклада 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 достъп до него имат голям брой хора. В тези случаи, особено когато вероятните потребители е възможно да имат широк диапазон от интереси към въпросите, свързани с устойчивостта, предвидените потребители могат да бъдат ограничени до основните акционери със значителни и общи интереси. Предвидените потребители могат да бъдат идентифицирани по различни начини, така например чрез споразумение между практикуващия професионален счетоводител и ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или от закон или нормативна разпоредба.
- A38. В някои случаи, конкретни потребители (така например, заемодатели) могат да поискат съответната(те) страна(и) да организира изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на информация за устойчивостта, която е била изготвена при използването на критерии, предназначени за конкретна цел. Когато ангажиментите използват критерии, които са предназначени за конкретна цел, параграф 200 изисква включването на изявление, което да предупреждава читателите за този факт. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител може да счита за уместно да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предназначен единствено за конкретни потребители. В зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента това може да бъде постигнато чрез ограничаване на разпространението или на използването на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф A584).

Съдружник

- A39. Както е отбелязано в параграф A31, не е задължително да бъде фирма предприятието, изпълняващо ангажимента за изразяване на сигурност. Поради тази причина, лицето, което има правомощия да обвързва организацията във връзка с изпълнението на ангажимента, не е задължително да бъде съдружник.

Отчетна граница

- A40. В някои случаи рамковите критерии могат да определят отчетни граници. В други случаи отчетните граници могат да се посочват от предприятието, в който случай те ще бъдат част от критериите, разработени от предприятието. Отчетните граници могат да са различни за различните теми или аспекти от теми (например някои ключови показатели за ефективност могат да имат различни граници спрямо други ключови показатели за ефективност поради естеството на въпросите, свързани с устойчивостта).
- A41. Въпреки че информацията за устойчивостта на предприятието и финансовият отчет могат да се отнасят до едно и също отчетно предприятие, отчетните граници на информацията за устойчивостта могат да се различават от границата, определена за целите на изготвянето на финансовия отчет. Така например, отчетните граници за информацията за устойчивостта могат да включват дейности, операции, взаимоотношения или ресурси, нагоре и надолу по веригата на стойността на предприятието. Веригата на доставки на предприятието е част от веригата на стойността.

Процедури по същество

- A42. Аналитичните процедури, изпълнени в отговор на оценения риск от съществено неправилно докладване, по своята същност са процедури по същество, поради което

настоящият МСИСУ изисква практикуващият професионален счетоводител да разработи очакване като база за оценяване на резултатите от тези процедури (вж. параграфи 143О и 143Р). Наред с това, аналитичните процедури могат да бъдат използвани като процедури за оценка на риска в помощ на идентифицирането на несъответствия, необичайни събития или условия, както и суми, коефициенти и тенденции, сочещи въпроси, които могат да окажат въздействие върху ангажимента. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимоотношения могат да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането на рисковете от съществено неправилно докладване, включително рисковете от съществено неправилно докладване, което е резултат на измама.

Информация за устойчивостта

А43. Както е обяснено в параграф 2, информацията за устойчивостта е информация за въпроси, свързани с устойчивостта, и може да обхваща редица теми и аспекти от такива теми. Параграф 2 също така обяснява, че закон или нормативна разпоредба, или рамки за докладване на устойчивостта, могат да описват по различни начини въпроси, теми или аспекти от теми, свързани с устойчивостта. Примерите за теми и аспекти от теми включват следните:

Теми	
Екологични	- Климат, включително емисии - Енергия, например вид енергия и потребление - Вода и отпадни води, например потребление на вода и отпадни води - Биоразнообразие, например последствия за биоразнообразието или за защитените и възстановените местообитания
Социални	- Трудови практики, например разнообразие и равни възможности, обучение и образование, както и здраве и безопасност на работното място - Човешки права и отношения в общностите, например ангажменти към местните общности, оценки на въздействието и програми за развитие - Здраве и безопасност на клиентите
Общо управление	Текущо наблюдение, ръководство и надзор над въпросите, свързани с устойчивостта, и последствията от тях
Аспекти от теми	
- Анализ на въздействието, включително мащаб на въздействието - Стратегия и модел на стопанска дейност - Рискове и възможности - Иновации за адресиране на рисковете и възможностите - Финансови ефекти, произтичащи от рисковете и възможностите - Управление и смекчаване на рисковете	

- Общо управление
- Показатели и ключови показатели за ефективност
- Целеви показатели
- Вътрешен контрол над текущото наблюдение и управлението на рисковете
- Анализ на сценариите

A44. Както е обяснено в параграф 5, обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност може да не се отнася до цялата докладвана информация за устойчивостта. Поради това, за целите на МСИСУ терминът „информация за устойчивостта“ следва да се разбира като информация, която е обект на изразяване на сигурност. Информацията за устойчивостта, която не е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, включена в документ или документи, съдържащи информация за устойчивостта, която е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност и доклада за изразяване на сигурност върху нея, е друга информация.

Въпросите, свързани с устойчивостта,

A45. Закон или нормативна разпоредба, или рамки за докладване на устойчивостта, могат да дефинират или описват по различни начини въпросите, свързани с устойчивостта. В зависимост от критериите, въпросите, свързани с устойчивостта, могат да адресират:

- въздействията върху стратегията, модела на стопанска дейност или резултатите на предприятието;
- въздействията на дейностите, продуктите и услугите на предприятието върху околната среда, обществото или икономиката; или
- свързаните с устойчивостта политики, планове, цели или целеви показатели на предприятието.

A46. Освен до въздействия, критериите могат да се отнасят също така до рискове и възможности (например как разумно би могло да се очаква свързаните с устойчивостта рискове и възможности да окажат влияние върху перспективите за развитие на предприятието), или до зависимости (например ресурси и взаимоотношения по цялата веригата на стойността на предприятието, които могат да окажат влияние върху стратегията или модела на стопанска дейност на предприятието).

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСИСУ

Спазване на стандартите, които са от значение за ангажимента (вж. параграф 19–20)

A47. В някои случаи друг МСИСУ също може да има отношение към ангажимента. Друг МСИСУ има отношение към ангажимента, когато той е в сила, неговият предмет има отношение към ангажимента, и обстоятелствата, обхванати в него, съществуват.

A48. МОС³ и МСАП⁴ бяха изготвени съответно за одити и прегледи на историческа финансова информация, и не се прилагат по отношение на други ангажименти за изразяване на сигурност. Те обаче могат да предоставят насоки във връзка със свързания с ангажимента процес за практикуващите професионални счетоводители, които поемат ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта в съответствие с настоящия МСИСУ.

³ МОС „Международни одиторски стандарти“

⁴ МСАП „Международни стандарти за ангажименти за преглед“

Тест на МСИСУ (вж. параграф 21)

- A49. МСИСУ съдържат целите на практикуващия професионален счетоводител при тяхното следване, както и изисквания, предназначени да дадат възможност на практикуващия професионален счетоводител да постигне тези цели. Наред с това, тези стандарти съдържат свързаните с тях насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали, въстпителни материали, които осигуряват контекста, необходим за правилното разбиране на съответния МСИСУ, както и дефиниции.
- A50. Целите, посочени в даден МСИСУ, осигуряват контекста, в рамките на който се помещават изискванията на този МСИСУ, 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 постигането на тези цели.

Очаква се правилното прилагане на изискванията на даден МСИСУ 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 МСИСУ, практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за определянето на процедурите, които са необходими за изпълнението на изискванията на приложимите МСИСУ и постигането на целите, заложи 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 МСИСУ, за да бъдат постигнати целите, определени с тези МСИСУ.

- A51. Изискванията в МСИСУ са формулирани с помощта на израза „следва да”.
- A52. 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:
- да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща; и
 - да включват примери, които да са подходящи при конкретните обстоятелства.

Макар тези насоки сами по себе си да не налагат изисквания, те са от значение за правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали могат да предоставят и основна информация по въпросите, разгледани в даден МСИСУ. Когато това е уместно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни въпроси, специфични за предприятията в публичния сектор или за по-малките и по-малко сложните предприятия. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията, съдържащи се в МСИСУ. Те обаче не ограничават и не намаляват отговорността на практикуващия професионален счетоводител да прилага и спазва изискванията, съдържащи се в даден МСИСУ.

- A53. В МСИСУ се предоставят дефиниции, които да подпомогнат последователното прилагане и тълкуване на МСИСУ, 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 закони, нормативни разпоредби или по друг начин.

- A54. 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 МСИСУ, или в заглавието или въведението към самото Приложение.

Спазване на приложимите изисквания (вж. параграфи 22–23)

- A55. Независимо че определени процедури се изискват само във връзка с ангажменти за изразяване на разумна степен на сигурност, те могат да бъдат подходящи и при някои ангажменти за изразяване на ограничена степен на сигурност.
- A56. Изискванията на настоящия МСИСУ и на други уместни МСИСУ са предназначени да позволят на практикуващия професионален счетоводител да постигне целите, посочени в МСИСУ, и оттам, общите цели на практикуващия професионален счетоводител. Поради тази причина, освен в изключителни случаи, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва всяко изискване, което е уместно при конкретните обстоятелства на ангажмента за изразяване на сигурност.

Документация на отклонение от приложимо изискване (вж. параграф 24)

- A57. Изискванията на документацията за ангажмента се прилагат само по отношение на изисквания, които са уместни при конкретните обстоятелства. Дадено изискване не е уместно само в случаите, когато зависи от условие, а въпросното условие не е налице (така например, изискването за модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител, когато не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства, а такава невъзможност няма).

Приемане и продължаване на ангажмент за изразяване на сигурност

Приложими етични изисквания, включително тези за независимост (вж. параграфи 26(а), 34–37)

- A58. Кодексът на СМСЕС излага фундаментални етични принципи, които установяват стандарта на поведение, който се очаква от практикуващия професионален счетоводител по изразяване на сигурност, и въвежда Международните стандарти за независимост. Фундаменталните принципи са почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение. Кодексът на СМСЕС също така посочва подхода, който се изисква, за да може професионалният счетоводител да спазва фундаменталните принципи и, когато това е приложимо, Международните стандарти за независимост. Закон или нормативна разпоредба в дадена юрисдикция също могат да съдържат разпоредби, адресиращи етични изисквания, включително за независимост, като например закони за защита на личните данни, които засягат конфиденциалността на информацията.
- A59. Кодексът на СМСЕС предоставя концептуалната рамка, която се изисква да бъде прилагана от практикуващия професионален счетоводител по изразяване на сигурност, когато адресира заплахите за спазването на фундаменталните принципи, включително, за да:
- (а) идентифицира 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) оцени дали идентифицираните заплахи са на приемливо ниво; и
 - (в) ако идентифицираните заплахи за спазване на фундаменталните принципи не са на приемливо ниво, да ги адресира, като елиминира обстоятелствата, които създават заплахите, приложи предпазни мерки за свеждане на заплахите до приемливо ниво или се оттегли от ангажмента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.
- A60. Кодексът на СМЕС излага изисквания и материали за приложение по различни теми, които могат да породят потенциални заплахи за спазването, включително:
- конфликт на интереси;
 - професионални назначения;
 - второ мнение;
 - хонорари и други видове възнаграждения;
 - стимули, включително подаръци и гостоприемство;
 - отговорно пазене на активи на клиенти; и
 - отговор на случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.
- A61. Кодексът на СМЕС дефинира 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 почтено и обективно, както и да се запази отношение на професионален скептицизъм. Международните стандарти за независимост на Кодекса на СМЕС адресират различни въпроси, които могат да засегнат независимостта на практикуващия професионален счетоводител или да окажат влияние върху нея, включително:
- хонорари;
 - подаръци и гостоприемство;
 - действителни съдебни процеси или заплахата за съдебен процес;
 - финансови интереси;
 - заеми и гаранции;
 - бизнес взаимоотношения;
 - семейни и лични взаимоотношения;
 - неотдавнашен трудов стаж при клиент за изразяване на сигурност;
 - работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за изразяване на сигурност;
 - трудови правоотношения с клиенти за изразяване на сигурност;
 - продължително асоцииране на персонала с клиент за изразяване на сигурност;

- предоставяне на услуги, различни от изразяването на сигурност, на клиент за изразяване на сигурност;

- A62. Професионалните изисквания или изискванията, наложени от закон или нормативна разпоредба, които разглеждат спазването на приложимите етични изисквания, са най-малкото толкова изискващи, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта, когато адресират всички въпроси, разгледани в параграфи A58–A61, и налагат задължения, които постигат целите и изискванията на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до такива ангажименти.
- A63. Подходящ орган би могъл да бъде национален съставител на счетоводни стандарти, регулаторен орган или надзорен орган с отговорност за одита, изразяването на сигурност или свързаните с това приложими етични изисквания, или специализирана акредитационна организация, призната от публичен орган.

Въпроси, специфични за предприятията в публичния сектор (вж. параграфи 26(a), 34)

- A64. Законите мерки могат да осигуряват предпазни мерки за независимостта на практикуващите професионални счетоводители в публичния сектор. В зависимост от условията на мандата в конкретната юрисдикция практикуващите професионални счетоводители в публичния сектор или фирмите, извършващи ангажименти за изразяване на сигурност в публичния сектор обаче може да се наложи да адаптират своя подход за насърчаване на спазването на параграф 34. Когато мандатът в публичния сектор не допуска оттегляне от ангажимента това може да включва оповестяване чрез публичен доклад на обстоятелствата, които са настъпили, и които биха могли, ако те бяха в частния сектор, да накарат практикуващия професионален счетоводител да се оттегли.

Отговорности на лидера, отговорен за ангажимента, за приемането и продължаването на ангажимент (вж. параграф 28)

- A65. Съгласно МСУК 1, във връзка с решенията за приемане и продължаване на ангажимент от фирмата се изисква да направи преценки относно способността си да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните изисквания и приложимите законови и регулаторни изисквания. Лидерът, отговорен за ангажимента, може да използва информацията, взета предвид от фирмата в тази връзка, при определянето дали заключенията, до които е достигнато относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажимента, са подходящи. Когато лидерът, отговорен за ангажимента, има опасения относно целесъобразността на заключенията, до които е достигнато, той може да обсъди базата за тези заключения с лицата, участващи в процеса по приемане и продължаване на ангажимента.
- A66. Когато лидерът, отговорен за ангажимента, участва пряко в целия процес на фирмата по приемане и продължаване на ангажимент, той ще бъде наясно с информацията, получена или използвана от фирмата при достигането до съответните заключения. Това пряко участие може също така да осигури база за преценката на лидера, отговорен за ангажимента, че политиките или процедурите на фирмата са били спазени, и че заключенията, до които е достигнато, са подходящи.
- A67. Когато фирмата е задължена от закон или нормативна разпоредба да приеме или да продължи ангажимент за изразяване на сигурност, лидерът, отговорен за ангажимента, може да вземе предвид информацията, получена от фирмата, за естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента.

Управление на качеството на ниво фирма (вж. параграф 30)

A68. Настоящият МСИСУ е изготвен в контекста на широк кръг от мерки, които се вземат, за да се гарантира качеството на ангажиментите за изразяване на сигурност по устойчивостта. Тези мерки включват:

- изисквания за компетентност, като например еталони за образование и опит, и непрекъснато, продължаващо професионално развитие, както и изисквания за усвояване на знания през целия живот;
- система за управление на качеството, въведена в рамките на фирмата, т.е. МСУК 1 или професионални изисквания, или изисквания на закон или нормативна разпоредба, които са най-малкото толкова изискващи;
- всеобхватен набор от етични изисквания, включително подробни изисквания за независимост, базирани върху фундаменталните принципи на почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

A69. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност. Стандартът посочва отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството, които идентифицират и оценяват рисковете за постигането на целите, свързани с качеството, и разработването и прилагането на отговори за адресиране на тези рискове, включително определени специфични отговори. Специфичните отговори в МСУК 1 включват отговорността на фирмата да установи политики или процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента. МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

A70. Системата за управление на качеството адресира следните осем компонента:

- (а) Процес на фирмата за оценка на риска;
- (б) Общо управление и ръководство;
- (в) Приложими етични изисквания;
- (г) Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и конкретни ангажименти;
- (д) Изпълнение на ангажимента;
- (е) Ресурси;
- (ж) Информация и комуникации; и
- (з) Процес за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството.

A71. Системата за управление на качеството на фирмата включва установяването на процес на текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, разработен, за да:

- предостави на фирмата уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството;
- може фирмата да предприеме подходящи действия в отговор на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно от фирмата.

A72. Обикновено екипът по ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Така например, екипът по ангажимента може да разчита на системата за управление на качеството на фирмата по отношение на:

- компетентността и способностите на служителите чрез техния подбор и назначаване и формализирано обучение;
- независимостта чрез натрупване и комуникиране на уместна информация за тази независимост;
- поддържането на взаимоотношенията с клиентите чрез политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и ангажиментите за изразяване на сигурност;
- съблюдаване на регулаторните и законовите изисквания чрез процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

A73. Професионалните изисквания или изискванията, наложени от закон или нормативна разпоредба, които разглеждат отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и използването на система за управление на качеството, са най-малкото толкова изискващи, колкото МСУК 1, когато адресират всички въпроси, посочени в параграфи A69–A71, и налагат задължения на фирмата, които постигат целите и изискванията на МСУК 1.

A74. Подходящ орган би могъл да бъде национален съставител на счетоводни стандарти, регулаторен орган или надзорен орган с отговорност за одита, изразяването на сигурност или свързаните с това приложими етични изисквания, или специализирана акредитационна организация, призната от публичен орган.

Управление на качеството на ниво ангажимент

Цялостна отговорност за управлението на качеството и постигането на качество (вж. параграфи 31–32)

A75. Поемането на цялостната отговорност за управлението на качеството и постигането на качество на ангажимента, както и за участието в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент, могат да бъдат демонстрирани от лидера, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- участие в процеса на приемане и продължаване на ангажимент, за да бъде в състояние да определи, че политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажимента за изразяване на сигурност, са били спазени;
- ангажиментът е бил планиран и изпълнен (в това число под подходящото ръководство и надзор на членовете на екипа по ангажимента) в съответствие с професионалните стандарти или изисквания, и приложимите закони и регулаторни изисквания;
- прегледите са били извършени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, а документацията за ангажимента е била прегледана на датата на доклада

за изразяване на сигурност или преди нея;

- поддържана е подходяща документация за ангажимента, за да се осигурят доказателства за постигането на цените на практикуващия професионален счетоводител, както и че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСISY и приложимите закони и регулаторни изисквания;
- екипът по ангажимента е провел подходящи консултации по трудни или спорни въпроси.

A76. Лидерът, отговорен за ангажимента, запазва крайната отговорност, поради което отговаря и за спазването на изискванията на настоящия МСISY. Фразата „лидерът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за...“ се използва във връзка с тези изисквания, които му дават право да преотстъпи разработването или изпълнението на процедурите, задачите или действията на притежаващи подходящи умения или с подходящ опит членове на екипа по ангажимента. По отношение на изискванията в настоящия МСISY, които посочват „лидерът, отговорен за ангажимента следва да...“, настоящият МСISY изрично цели изискването или отговорността да бъдат изпълнени от лидера, отговорен за ангажимента. При такива обстоятелства, при изпълнението на това изискване, лидерът, отговорен за ангажимента, може да получи информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента.

A77. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които адресират общото управление и лидерството на фирмата, и подкрепят разработването, въвеждането и използването на система за управление на качеството. Отговорността на лидера, отговорен за ангажимента, за управлението на качеството и постигането на качество, се подкрепя от фирмена култура, която демонстрира ангажимент към качеството. Култура, която демонстрира ангажимент към качеството, се формира и укрепва от членовете на екипа по ангажимента, които демонстрират очакваното поведение при изпълнението на ангажимента.

A78. Действията на лидера, отговорен за ангажимента, и подходящите послания към останалите членове на екипа по ангажимента, подчертават факта, че качеството е от съществено значение при изпълнението 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 приложимите закони и регулаторни изисквания;
- (б) спазването на приложимите фирмени политики или процедури;
- (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.

A79. Участието в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент, когато процедурите, задачите или действията са били възложени на други членове на екипа по ангажимента, може да бъде демонстрирано от лидера, отговорен за ангажимента по различни начини, включително:

- информиране на правоприемниците за естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на възложената работа и целите на същата; и предоставяне на всички други необходими инструкции и съответна информация;

- ръководство и надзор над правоприемниците;
- преглед на работата на правоприемниците за оценяване на заключенията, до които е достигнато, в допълнение към изискванията в параграфи 46–49.

Прилагане на политиките или процедурите на фирмата от членовете на екипа по ангажимента (вж. параграф 32)

A80. В контекста на системата за управление на качеството на фирмата, членовете на екипа по ангажимента от фирмата отговарят за изпълнението на нейните политики или процедури, които са приложими по отношение на ангажимента. Доколкото членовете на екипа по ангажимента от друга фирма не са съдружници, нито професионален персонал на фирмата на лидера, отговорен за ангажимента, те не могат да бъдат обект на системата за управление на качеството, или на политиките или процедурите на фирмата. Освен това, политиките или процедурите на другата фирма може да не са подобни на фирмата на лидера, отговорен за ангажимента. Така например, политиките или процедурите, регламентиращи ръководството, надзора и прегледа, могат да бъдат различни, особено когато другата фирма е в юрисдикция с различна правна система, език или култура спрямо тези на фирмата на лидера, отговорен за ангажимента. Поради тази причина, ако екипът по ангажимента включва лица от друга фирма, за да се изпълнят политиките или процедурите на фирмата във връзка с работата на тези лица може да се наложи да бъдат предприети различни действия от страна на фирмата или на лидера, отговорен за ангажимента. Така например, лица, които не са служители, може да не са в състояние да попълнят декларациите за независимост директно в системите за независимост на фирмата. Политиките или процедурите на фирмата могат да предвиждат, че тези лица могат да предоставят доказателства за своята независимост по други начини, например писмено потвърждение.

Характеристики на лидера, отговорен за ангажимента (вж. параграф 33)

A81. МСУК 1 изисква фирмата да определи цели за качество, които да бъдат възложени на членовете на екипа по ангажимента за всеки един ангажимент, включително на лидера, отговорен за ангажимента, които притежават подходяща компетентност и способности за последователното изпълнение на ангажименти с високо качество.

A82. Достатъчната компетентност в областта на устойчивостта предоставя на лидера, отговорен за ангажимента, способността да:

- задава подходящи въпроси на експерта на практикуващия професионален счетоводител и да оцени дали отговорите могат да се считат за разумни при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- оцени работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител и, в необходимата степен, да я включи в работата на екипа по ангажимента като цяло; и
- поеме отговорност за заключенията, до които е достигнато в ангажимента.

A83. Какво представлява достатъчна компетентност в областта на устойчивостта зависи от конкретните обстоятелства на ангажимента и се различава за различните ангажименти. Дали лидерът, отговорен за ангажимента, разполага с достатъчна компетентност в областта на устойчивостта, за да поеме отговорност за заключенията, до които е достигнато в ангажимента, е въпрос на професионална преценка и може да включва вземането предвид на фактори, като:

- преценката, свързана с оценяването дали критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени при изготвянето на

информацията за устойчивостта, са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента;

- преценката, свързана с определянето дали информацията за устойчивостта в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност, е подходяща;
- естеството и сложността на въпросите, свързани с устойчивостта;
- степента, в която въпросите, свързани с устойчивостта, могат да бъдат измерени точно, или дали е налице висока степен на неточност на измерванията, която може да изисква значителни познания и преценка;
- компетентността и предходният опит на лидера, отговорен за ангажимента, и на екипа по ангажимента, по отношение на въпросите, свързани с устойчивостта.

Приложими етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта

Отговорности на лидера, отговорен за ангажимента, за приложимите етични изисквания (вж. параграфи 35–37)

A84. Откритата и стабилна комуникация между членовете на екипа по ангажимента относно приложимите етични изисквания също може да помогне за:

- привличане на вниманието на членовете на екипа по ангажимента към приложимите етични изисквания, които могат да са от особено значение за ангажимента за изразяване на сигурност; и
- информиране на лидера, отговорен за ангажимента, по въпроси, имащи отношение към придобиването на разбиране от екипа по ангажимента и изпълнението на приложимите етични изисквания, както и на съответните политики или процедури на фирмата.

A85. В съответствие с МСУК 1 отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството във връзка с приложимите етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта, за членовете на екипа по ангажимента, включват политики или процедури за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазването на приложимите етични изисквания.

A86. Подходящите действия, които фирмата може да предприеме, за да адресира заплахите за спазването на приложимите етични изисквания, могат да включват например:

- спазване на политиките или процедурите на фирмата относно нарушения на приложимите етични изисквания, включително комуникиране или консултиране с подходящите лица така, че да могат да бъдат предприети подходящи действия, включително когато това е приложимо, дисциплинарно(и) действие(я);
- комуникиране с лицата, натоварени с общо управление;
- комуникиране с регулаторни органи или професионални организации. В някои случаи комуникацията с регулаторните органи може да се изисква от закон или нормативна разпоредба;
- търсене на правен съвет;
- оттегляне от ангажимента за изразяване на сигурност, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Умения и техники за изразяване на сигурност, професионален скептицизъм и професионална преценка

Професионален скептицизъм (вж. параграф 39)

A87. 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 МСИСУ;
- условия, които могат да са показателни за вероятно неправилно докладване;
- условия, които могат да са показателни за възможна измама.

A88. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на доказателствата. Това включва изследване на несъответстващите си доказателства и поставяне под съмнение на надеждността на отговорите на проучващите запитвания и информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. Професионалният скептицизъм включва също преценка на достатъчността и уместността на получените доказателства в светлината на съответните обстоятелства. Запазването на професионален скептицизъм по време на целия ангажимент е необходимо, в случай че практикуващият професионален счетоводител се стреми, например, да намали рисковете от:

- пропускане на необичайни обстоятелства;
- прекалено обобщаване при извеждането на заключения от наблюденията.
- използване на неподходящи предположения при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, и оценяване на резултатите от тях.

A89. С изключение на случаите, в които ангажиментът включва изразяване на сигурност относно това дали документите са истински, практикуващият професионален счетоводител може да приема данни и документи за истински, освен ако няма причини да счита обратното. Независимо от това, параграф 90 изисква практикуващият професионален счетоводител да вземе предвид надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.

A90. От практикуващия професионален счетоводител не може да се очаква да се абстрахира от минал опит относно честността и почтеността на лицата, които предоставят доказателства. Независимо от това, убеждението, че лицата, които предоставят доказателствата, са честни и почтени, не освобождава практикуващия професионален счетоводител от необходимостта да запази отношение на професионален скептицизъм.

A91. Пречките пред прилагането на професионален скептицизъм на ниво ангажимент могат да включват, но без изчерпателност:

- бюджетни ограничения, които могат да възпрепятстват използването на достатъчно опитни или с подходяща техническа квалификация ресурси, включително експерти, когато това е необходимо;
- кратки срокове, които могат да повлияят негативно на поведението на тези, които изпълняват работата, както и на тези, които ръководят, осъществяват надзор и проверяват тази работа;

- липса на сътрудничество или неоправдан натиск от страна на ръководството, което може да повлияе негативно на способността на екипа по ангажимента да разрешава сложни или спорни въпроси;
- недостатъчно разбиране за предприятието и неговата среда, неговата система за вътрешен контрол и приложимите критерии;
- трудности при получаването на достъп до документи, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, което може да доведе до това, екипът по ангажимента да прояви пристрастност при избора на източници на доказателства и да търси доказателства от източници, които са по-лесно достъпни;
- прекомерна зависимост от автоматизирани инструменти и техники, което може да доведе до това, екипът по ангажимента да не оценява доказателствата с критичен поглед;
- обстоятелства, при които няма общоприет начин за измерване или оценяване на въпросите, свързани с устойчивостта, и за докладване на информацията за устойчивостта, което може да доведе до по-малка склонност на практикуващите професионални счетоводители да поставят под въпрос подхода на ръководството;
- сложност на ангажимента - колкото по-голямо, по-сложно и по-диверсифицирано е предприятието (например, колкото по-голямо е географското му разпространение и колкото по-зависимо е от дълга и диверсифицирана верига на доставки), толкова по-трудно може да бъде да се разбере и оцени:
 - дали въпросите, свързани с устойчивостта, са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента; и
 - какво значение трябва да се отдаде на всяко оповестяване в контекста на информацията за устойчивостта като цяло.

A92. Възможните действия, които екипът по ангажимента може да предприеме, за да смекчи пречките пред прилагането на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, могат да включват:

- запазване на повишено внимание към промени в естеството или конкретните обстоятелства на ангажимента, което налага да бъдат поискани допълнителни или различни ресурси за ангажимента;
- изрично предупреждаване на екипа по ангажимента във връзка със случаи или ситуации, при които уязвимостта на несъзнателна или съзнателна предубеденост може да бъде по-голяма (например области, свързани с по-висока степен на преценка);
- промяна в състава на екипа по ангажимента, така например, изискване в ангажимента да бъдат включени по-опитни лица, притежаващи по-големи умения или познания, или със специфични експертни познания и опит;
- включване на по-опитни членове на екипа по ангажимента в по-сложни области на ангажимента или когато се работи с членове на ръководството, с които взаимодействието е трудно или представлява предизвикателство;
- включване на членове на екипа по ангажимента със специализирани умения и знания, или на експерт на практикуващия професионален счетоводител, в помощ на екипа по ангажимента при работата по сложни или свързани със субективност области на ангажимента;

- включване на подходящи ресурси за изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно информацията за устойчивостта, свързани с компоненти на група и компоненти на веригата на стойността;
- модифициране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на управлението, надзора или прегледа, например, чрез по-често лично наблюдение или по-задълбочени прегледи на определени работни документи;
- комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато ръководството налага неоправдан натиск или екипът по ангажимента изпитва трудности при получаването на достъп до документи, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които могат да бъдат търсени доказателства.

Професионална преценка (вж. параграф 40)

A93. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и МСИСУ, както и вземането на информирани решения, необходими по време на целия ангажимент, не могат да бъдат извършени без прилагането на подходящото обучение, знания и опит спрямо конкретните факти и обстоятелства. Професионална преценка е необходима по-специално при вземането на решения относно:

- наличието на предварителни условия на ангажимента за изразяване на сигурност;
- нивото на същественост и риска на ангажимента;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, използвани, за да бъдат изпълнени изискванията на настоящия МСИСУ и други приложими МСИСУ, и да бъдат получени доказателства, включително дали и в каква степен е необходимо да бъдат изпълнени процедури в предприятия от веригата на стойността на предприятието;
- оценката дали са получени достатъчни и уместни доказателства и дали трябва да бъде направено още нещо, за да бъдат постигнати целите на настоящия МСИСУ и на други приложими МСИСУ. По-специално, когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, професионална преценка се изисква при оценяването дали е получена смислена и съдържателна степен на сигурност;
- подходящите заключения, които да бъдат изведени на базата на получените доказателства;
- действията, които да бъдат предприети при прилагането на професионален скептицизъм;
- дали участието на лидера, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент е било в достатъчна степен и по подходящ начин, за да може този лидер, отговорен за ангажимента, да разполага с база за определяне дали използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента.

A94. Отличителна черта на професионалната преценка, която се очаква от практикуващия професионален счетоводител е, че тя се упражнява от практикуващ професионален счетоводител, чието обучение, знания и опит са допринесли за развиването на необходимата компетентност, за да могат да бъдат правени разумни преценки.

A95. Използването на професионална преценка се базира на фактите и обстоятелствата, които са известни на практикуващия професионален счетоводител. Професионалната преценка трябва да бъде използвана по време на целия ангажимент и да бъде подходящо

документирана. 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. Професионалната преценка не трябва да бъде използвана като оправдание за решения, които иначе не са подкрепени от фактите и конкретните обстоятелства на ангажимента, или от достатъчни и уместни доказателства.

Ресурси на ангажимента (вж. параграф 41)

- A96. Ресурсите включват човешки, технологични и интелектуални ресурси. Човешките ресурси включват членовете на екипа по ангажимента и, когато това е приложимо, експерта на практикуващия професионален счетоводител. Технологичните ресурси включват технологичен инструментариум, който дава възможност на практикуващия професионален счетоводител да управлява ангажимента по-ефективно и ефикасно. Интелектуалните ресурси включват, например, методологии за изразяване на сигурност, инструменти за внедряване, насоки за изразяване на сигурност, примерни програми, шаблони, контролни списъци или формуляри.
- A97. При определянето дали за изпълнението на ангажимента на екипа по ангажимента са били разпределени или предоставени на разположение достатъчни и подходящи ресурси, лидерът, отговорен за ангажимента, обикновено може да зависи от съответните политики или процедури на фирмата (включително ресурси). Например, въз основа на информацията, комуникирана от фирмата, лидерът, отговорен за ангажимента, може да зависи от технологичното развитие на фирмата, внедряването и поддържането на програми, когато за изпълнението на процедурите се използва одобрена от фирмата технология.

Компетентност и способности на екипа по ангажимента (вж. параграф 42)

- A98. Когато определя дали екипът по ангажимента разполага с подходящата компетентност в сферата на устойчивостта, както и с компетентност и способности в областта на уменията и техниките за изразяване на сигурност, лидерът, отговорен за ангажимента, може да вземе предвид такива въпроси, като:
- разбирането и практическия опит на екипа от работа по ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта със сходно естество и сложност чрез подходящо обучение и участие;
 - разбирането на екипа за професионалните изисквания и приложимите законови и регулаторни изисквания, приложими към ангажимента;
 - експертните познания и опита от работа по въпроси, свързани с устойчивостта, имащи отношение към ангажимента;
 - експертните познания и опит от работа с информационни технологии, използвани от предприятието, или с автоматизирани инструменти или техники, които следва да бъдат използвани от екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента;
 - познаването на съответните отрасли, в които предприятието осъществява дейността си;
 - познаването на законите, нормативните разпоредби или бизнес практиките, свързани с дейностите на предприятието в съответната юрисдикция;

- способността да прилага професионален скептицизъм и използва професионална преценка;
- разбирането за политиките или процедурите на фирмата.

A99. Ангажиментите за изразяване на сигурност по устойчивостта могат да се отнасят до широк кръг от въпроси, свързани с устойчивостта, които изискват специализирани умения и знания, отвъд тези, които лидерът, отговорен за ангажимента, и други членове на екипа по ангажимента притежават, и за които се използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или негов вътрешен експерт (който е член на екипа по ангажимента), или негов външен експерт. Вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител може да бъде съдружник или професионален персонал (т.е. служител), включително временно нает професионален персонал, на фирмата на практикуващия професионален счетоводител или на фирма, част от мрежа от фирми. Може да се наложи експертът на практикуващия професионален счетоводител да му съдейства в една или повече области.

Примери:

- Придобиване на разбиране за предприятието и неговата среда, включително неговия вътрешен контрол.
- Изпълнение на процедури за оценка на риска.
- Отговор на рискове, включително определяне и изпълняване на цялостни мерки в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта.
- Оценяване на достатъчността и целесъобразността на получените доказателства при формирането на заключение относно информацията за устойчивостта.

A100. Съображенията при вземането на решение дали да се използва експерт на практикуващия професионален счетоводител могат да включват:

- дали ръководството е използвало свой експерт при изготвянето на информацията за устойчивостта (вж. параграф A101);
- естеството и важността на информацията за устойчивостта, включително нейната сложност;
- оценените рискове от съществено неправилно докладване;
- очакваното естество на процедурите в отговор на идентифицираните рискове, включително познанията и опита на практикуващия професионален счетоводител по отношение на работата на експерти във връзка с такива въпроси, и достъпността на алтернативните източници на доказателства.

A101. Когато ръководството използва свой експерт при изготвянето на информацията за устойчивостта, решението на практикуващия професионален счетоводител дали да използва свой експерт може да бъде повлияно и от фактори, като:

- естеството, обхвата и целите на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е назначен по трудово правоотношение в предприятието или е страна, ангажирана от него да предостави съответните услуги;
- степента, в която ръководството може да упражни контрол или да оказва влияние върху работата на експерта на ръководството;

- компетентността и способностите на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е обект на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания;
- контролите в рамките на предприятието над работата на експерта на ръководството.

A102. Колкото по-сложен е ангажиментът, включително неговото географско разпространение и степента, в която информацията се получава от веригата на стойността на предприятието, толкова по-необходимо може да бъде да се обмисли как работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител или на друг практикуващ професионален счетоводител може да бъде включена в ангажимента.

Участие в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на фирма, различна от фирмата на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 43)

A103. Параграф 31 изисква лидерът, отговорен за ангажимента, да участва в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент. Параграфи A75 и A79 предоставят примери за начини, по които лидерът, отговорен за ангажимента, може да демонстрира участие в достатъчна степен и по подходящ начин в ангажимента. Когато практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства от използването на работа, която е била извършена или ще бъде извършена, от фирма, различна от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, тези примери могат да подпомогнат лидера, отговорен за ангажимента, при определянето дали е възможно да участва в тази работа в достатъчна степен и по подходящ начин.

A104. Когато се извършва работа във връзка с информацията за устойчивостта на компонент на група, налице е предположение, че практикуващият професионален счетоводител обикновено би участвал в тази работа в достатъчна степен и по подходящ начин.

A105. При определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да узнае, че отделен ангажимент по отношение на информацията за устойчивостта на компонент на група е бил изпълнен от фирма (включително друг офис на фирмата на практикуващия професионален счетоводител или фирма, част от мрежа от фирми). Така например, тази фирма може да е изпълнила отделен ангажимент за изразяване на сигурност относно емисиите на парникови газове на дъщерно предприятие, които са включени в информацията за устойчивостта на групата. Въпреки че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да участва, тъй като отделният ангажимент вече е приключил, практикуващият професионален счетоводител може все пак да възнамерява да получи доказателства от използването на работата на тази друга фирма за целите на ангажимента за изразяване на сигурност по устойчивостта за групата. При тези обстоятелства биха се прилагали изискванията в параграфи 50–55, включително определянето дали получените доказателства от работата на този друг практикуващ професионален счетоводител са адекватни за целите на практикуващия професионален счетоводител. Ако се очаква през следващите години по отношение на този компонент на групата да бъде извършен подобен отделен ангажимент, практикуващият професионален счетоводител би могъл да го вземе предвид при изготвянето на цялостната стратегия и плана на ангажимента за ангажимента за групата, включително включването на тази друга фирма като практикуващ професионален счетоводител на компонент (вж. параграф 96).

A106. Невъзможност да се участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на друга фирма, различна от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, може да възникне, защото работата вече е била изпълнена, достъпът на практикуващия професионален счетоводител до работата на тази фирма е ограничен от закон или нормативна разпоредба, или работата е свързана с компонент от веригата на стойността,

и нито ръководството на предприятието, нито практикуващият професионален счетоводител имат права на достъп до работата на другата фирма. По същия начин, ако степента на участие на лидера, отговорен за ангажимента, не осигурява база за определяне, че използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато във връзка с работата на фирма, различна от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, са подходящи, лидерът, отговорен за ангажимента, обикновено не може да достигне до заключението, че може да участва в достатъчна степен и по подходящ начин. Лидерът, отговорен за ангажимента, може също така да вземе предвид политиките или процедурите на фирмата при извършването на тази преценка в съответствие с параграф 43.

Недостатъчни или неподходящи ресурси, които са разпределени или предоставени на разположение (вж. параграф 44)

A107. Определянето от лидера, отговорен за ангажимента, че разпределените или предоставени на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, както и на подходящите действия, които да бъдат предприети, са въпроси на професионална преценка. Така например, ако софтуерната програма за изразяване на сигурност, предоставена от фирмата, не е включена в новите или преработени процедури, свързани с оповестяванията относно устойчивостта, изисквани от новите или преработени рамкови критерии, своевременното комуникиране на тази информация с фирмата ѝ дава възможност да предприеме стъпки, за да актуализира и преиздаде софтуера своевременно, или да осигури алтернативни ресурси, които дават възможност на екипа по ангажимента да спази новата нормативна разпоредба при изпълнението на ангажимента.

A108. По отношение на ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта за група, определянето от лидера, отговорен за ангажимента, дали разпределените или предоставените на разположение ресурси са достатъчни и подходящи, може да включва преценка дали не е нужно да се включат практикуващите професионални счетоводители на компоненти, които притежават познания и опит от работа със законите, нормативните разпоредби, езика или културата в конкретната юрисдикция.

A109. Когато разпределените или предоставени на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, и на разположение не са били предоставени допълнителни или алтернативни ресурси, подходящите действия могат да включват:

- промяна на планирания подход в зависимост от естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа (вж. също параграф 47);
- обсъждане с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, на удължаването на крайните срокове за докладване на предприятието, когато такова удължаване е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба;
- следване на политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в становищата, ако лидерът, отговорен за ангажимента, не получи необходимите ресурси за ангажимента;
- следване на политиките или процедурите на фирмата за оттегляне от ангажимента, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Използване на разпределените или предоставени на разположение ресурси (вж. параграф 45)

A110. Политиките или процедурите на фирмата могат да включват необходимите съображения или отговорности на екипа по ангажимента при използването на одобрени от фирмата технологични инструменти за изпълнение на процедурите, и могат да налагат участието на лица със специализирани умения или експертни познания и опит в оценяването или анализирането на резултатите. В съответствие с политиките или процедурите на фирмата от екипа по ангажимента може да се изисква да използва методологията за осигуряване на качеството на фирмата, както и конкретни инструменти и насоки. Екипът по ангажимента може също така да прецени дали не е подходящо и уместно използването на други интелектуални ресурси с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, например, специфична за отрасъла методология за изразяване на сигурност или свързани с това ръководства и помощни средства за работа.

Ръководство, надзор и преглед

Отговорност на лидера, отговорен за ангажимента, за ръководството, надзора и прегледа (вж. параграф 46)

A111. МСУК 1 изисква ръководството, надзорът и прегледът да бъдат планирани и изпълнени на базата на това, че работата, изпълнявана от по-неопитните членове на екипа по ангажимента е предмет на ръководство, надзор и преглед от страна на по-опитните членове на екипа по ангажимента.

A112. Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента, и прегледът на тяхната работа, са отговори на ниво фирма, които се прилагат на ниво ангажимент, чието естество, време на изпълнение и обхват могат да бъдат допълнително адаптирани от лидера, отговорен за ангажимента, при управлението на качеството на ангажимента. Поради тази причина, подходът към ръководството, надзора и прегледа ще бъдат различни за различните ангажименти, като се вземат предвид естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента. Подходът обикновено ще включва комбинация от политики или процедури на фирмата и специфични за ангажимента мерки.

A113. Когато даден ангажимент не се изпълнява изцяло от лидера, отговорен за ангажимента, или когато естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента са по-сложни (например когато има членове на екипа по ангажимента, разпръснати между множество юрисдикции), може да се окаже необходимо за лидера, отговорен за ангажимента, да възложи ръководството, надзора и прегледа на други членове на екипа по ангажимента. Въпреки това, като част от общата отговорност на лидера, отговорен за ангажимента, за управлението и постигането на качество на ангажимента, и за да може да участва в достатъчна степен и по подходящ начин, от лидера, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа се извършват в съответствие с параграф 47. При такива обстоятелства, персоналът или членовете на екипа по ангажимента могат да предоставят информация на лидера, отговорен за ангажимента, за да му позволят да направи преценката, изисквана от параграф 47.

Ръководство

A114. Ръководството на екипа по ангажимента може да включва информирането на членовете на екипа по ангажимента за техните отговорности, като:

- допринасяне за управлението и постигането на качество на ниво ангажимент чрез личното си поведение, комуникацията и действията си;

- запазване на критично мислене и осъзнаване на непреднамерена или преднамерена предубеденост при прилагането на професионален скептицизъм при събирането и оценяването на доказателствата;
- адресиране на заплахи за постигането на качество и очаквания отговор на екипа по ангажимента. Така например, ограниченията в бюджета или ресурсите не трябва да водят до промяна на планираните процедури от членовете на екипа по ангажимента или до неизпълнение на планираните процедури;
- изпълнение на приложимите етични изисквания;
- разбиране на целите на работата, която ще бъде извършена, и подробни указания относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за изразяване на сигурност;
- отговорности на съответните членове на екипа по ангажимента за изпълнението на процедурите и на по-опитните членове на екипа по ангажимента за ръководството, надзора и прегледа над работата на по-неопитните членове на екипа по ангажимента.

Надзор

A115. Надзорът може да включва въпроси като:

- проследяване на напредъка на ангажимента, което включва текущо наблюдение над:
 - напредъка спрямо плана на ангажимента;
 - дали е била постигната целта на извършената работа; и
 - продължаващата адекватност на разпределените ресурси.
- предприемане на подходящи действия за адресиране на въпроси, възникнали по време на ангажимента, включително, например, превъзлагане на планираните процедури на по-опитни членове на екипа по ангажимента, когато въпросите са по-сложни от първоначалните очаквания;
- идентифициране на въпроси за консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента;
- предоставяне на наставничество и обучение на работното място, за да се помогне на членовете на екипа по ангажимента да развият умения или компетентности;
- създаване на среда, в която членовете на екипа по ангажимента споделят своите опасения без страх от ответни мерки.

Преглед

A116. Прегледът на работата на екипа по ангажимента се състои от преценка дали, например:

- работата е била изпълнена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните изисквания и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- съществените въпроси са били отнесени за последващо разглеждане;
- проведени са подходящи консултации и достигнатите в резултат от това заключения са били документирани и приведени в изпълнение;
- налице е нужда да се преразгледат естеството, времето на изпълнение и обхвата на извършената работа;

- извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато, и е документирана по подходящ начин;
- получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за заключението на практикуващия професионален счетоводител;
- целите на процедурите са били постигнати.

Определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа (вж. параграф 47)

A117. Подходът към ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента, и прегледът на тяхната работа, осигуряват подкрепа за лидера, отговорен за ангажимента, при изпълнението на изискванията на настоящия МСИСУ и при достигането до заключението, че лидерът, отговорен за ангажимента, е участвал в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент в съответствие с параграф 186(г)(i).

A118. Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде адаптиран в зависимост от, например:

- предишният опит на членовете на екипа по ангажимента от работа с предприятието и предмета;
- сложността на ангажимента;
- оценените рискове от съществено неправилно докладване;
- компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи работата;
- начинът, по който се очаква да бъдат проведени прегледите на извършената работа (от дистанция или лично);
- структурата на екипа по ангажимента и местоположението на членовете на екипа по ангажимента;
- дали членовете на екипа по ангажимента са от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, фирма, част от мрежа от фирми, или фирма, която не е фирма, част от мрежа от фирми.

Преглед на документацията за ангажимента (вж. параграф 48)

A119. Своевременният преглед на документацията за ангажимента от лидера, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на целия ангажимент, позволява съществени въпроси да бъдат разрешени по удовлетворителен за лидера, отговорен за ангажимента начин на датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител или преди нея. Не е нужно лидерът, отговорен за ангажимента, да извършва преглед на цялата документация за ангажимента.

A120. Лидерът, отговорен за ангажимента, прилага професионална преценка при идентифицирането на съществени преценки, използвани от екипа по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата могат да посочват конкретни въпроси, за които обикновено се очаква да са съществени преценки. Съществените преценки могат да включват въпроси, свързани с планирането и изпълнението на ангажимента, както и заключенията, до които екипът по ангажимента е достигнал.

Примери за съществени преценки:

- Дали обхватът на информацията за устойчивостта, която следва да бъде

докладвана, и обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност, са подходящи при конкретните обстоятелства.

- Въпроси, свързани с планирането на ангажимента, като например разглеждането или определянето на нивото на същественост.
- Състав на екипа по ангажимента, включително персонал с експертни познания и опит от работа по един или повече от въпросите, свързани с устойчивостта, обхванати в ангажимента.
- Решението да се включи експерт на практикуващия професионален счетоводител, включително решението да се включи външен експерт.
- Процедурите за оценка на риска на екипа по ангажимента, включително ситуации, при които идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване изисква съществена преценка от страна на екипа по ангажимента.
- По отношение на ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта за група:
 - предложеният подход към ангажимента за адресиране от къде и от кого трябва да бъдат получени доказателства;
 - решенията за участието на практикуващи професионални счетоводители на компоненти и използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, включително, например, в области с по-висок оценен риск от съществено неправилно докладване на информацията за устойчивостта;
- Резултатите от процедурите, изпълнени в области от ангажимента, които са свързани със съществена преценка от страна на ръководството.
- Оценката на работата, извършена от външния експерт на практикуващия професионален счетоводител или от друг практикуващ професионален счетоводител, и заключенията, до които е достигнато в резултат от това.
- Значението и отстраняването на коригираните и некоригираните неточности, идентифицирани по време на ангажимента.
- Оценката на въпроси, които могат да се отразят върху доклада за изразяване на сигурност, включително модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител.

A121. Лидерът, отговорен за ангажимента използва професионална преценка при определянето на други въпроси за преглед, например с оглед на:

- естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента;
- кой член на екипа по ангажимента е извършил работата;
- въпросите, свързани с констатации от последни проверки;
- изискванията на политиките или процедурите на фирмата.

Преглед на официална писмена комуникация (вж. параграф 49)

A122. Лидерът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определянето коя писмена комуникация да прегледа, като взема предвид естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента. Така например, за лидера, отговорен за ангажимента,

може да е необходимо да прегледа комуникацията между екипа по ангажимента и ръководството в обичайния ход на ангажимента.

Използване на работата на други лица

Използване на работата на друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграфи 50–55)

A123. Използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да включва използването на работа, която вече е приключила, или която предстои да бъде извършена, но ще бъде приключена преди приключването на ангажимента на практикуващия професионален счетоводител. По-специално, тази работа може да се отнася до въпроси, свързани с устойчивостта, или може да бъде друга форма на изразяване на сигурност, или да не е свързана с изразяването на сигурност, която съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител има отношение към ангажимента за изразяване на сигурност по устойчивостта. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи дали работата на другия практикуващ професионален счетоводител има отношение към ангажимента на практикуващия професионален счетоводител и дали е подходяща за неговите цели, и степента, в която тази работа може да бъде използвана при конкретните обстоятелства. Обхватът на процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценяване на работата на друг практикуващ професионален счетоводител в съответствие с параграф 50 се влияе от:

- общата значимост на работата за ангажимента на практикуващия професионален счетоводител. Така например, колкото общата информация за устойчивостта е по-значима за оповестяванията, за които практикуващият професионален счетоводител планира да получи доказателства от използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, толкова по-вероятно е процедурите на практикуващия професионален счетоводител да бъдат по-обширни, включително комуникацията с другия практикуващ професионален счетоводител и преценката дали е необходимо да се прегледа допълнителна документация за работата на този практикуващ професионален счетоводител в съответствие с параграф 54;
- възможността практикуващият професионален счетоводител да получи достъп до други практикуващи професионални счетоводители и тяхната работа. Така например, когато работата на друг практикуващ професионален счетоводител се отнася до информация, получена от компонент от веригата на стойността, нито ръководството на отчетното предприятие, нито практикуващият професионален счетоводител могат да имат права на достъп до тази друга фирма или нейната работа. Параграф A135 обяснява обстоятелствата, при които е възможно да възникне ограничение в обхвата във връзка с работата на друг практикуващ професионален счетоводител; и
- дали има доклад „един за мнозина“ на друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 51).

A124. Насоките, съдържащи се в параграфи A136–A151, относно използването на работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, също могат да са полезни при получаването на доказателства от използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител, по-специално, съображенията, описани в параграфи A137 и A151.

Спазване на приложимите етични изисквания, които се прилагат при използването на работата

на друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 50(а))

A125. Приложимите етични изисквания могат да включват разпоредби, адресиращи изпълнението на етичните отговорности на практикуващия професионален счетоводител, свързани с използването на работата на друг практикуващ професионален счетоводител. Тези отговорности могат да са различни в зависимост от това дали извършената от другия практикуващ професионален счетоводител работа е свързана с изразяването на сигурност или не е свързана с изразяването на сигурност.

A126. Дали даден ангажимент, изпълнен от друг практикуващ професионален счетоводител, е ангажимент за изразяване на сигурност зависи от обстоятелствата. Съображенията, които могат да бъдат от значение при разграничаването на ангажимент за изразяване на сигурност от ангажимент, който не е за изразяване на сигурност, включват:

- Естество на ангажимента. Така например, ангажименти за договорени процедури, изпълнени в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4400⁵ и ангажименти за консултантски (или съвещателни) услуги не са ангажименти за изразяване на сигурност.
- Естество на процедурите, изпълнени във връзка с ангажимента. Така например, ангажимент за потвърждаване или за удостоверяване може да бъде ангажимент за изразяване на сигурност, ако се изпълнява в съответствие с признати стандарти, които позволяват на практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни процедури, които са насочени към събирането на достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на заключението за изразяване на сигурност.
- Формулировка на доклада на другия практикуващ професионален счетоводител. Така например, докладът за ангажимент за изразяване на сигурност съдържа мнение, заключение или друга форма на изявление за изразяване на сигурност от практикуващия професионален счетоводител, въз основа на извършените процедури и получените доказателства. Докладите, които представят само констатациите на практикуващия професионален счетоводител, не се считат за ангажименти за изразяване на сигурност.

Оценяване на компетентността и способностите на друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 50(б))

A127. Определянето дали друг практикуващ професионален счетоводител разполага с подходящата компетентност и способности е въпрос на професионална преценка и се влияе от естеството и обстоятелствата на работата на другия практикуващ професионален счетоводител. Когато се оценяват компетентността и способностите на друг практикуващ професионален счетоводител от значение могат да бъдат и източниците, описани в параграф A141, свързани с работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Други фактори, които могат да са уместни, включват съгласуваността или сходството на законите и нормативните разпоредби, езика и културата. Когато другият практикуващ професионален счетоводител е друга фирма в рамките на същата мрежа като фирмата на практикуващия професионален счетоводител и е обект на изисквания, които са общи за тази мрежа, или използва общи за мрежата услуги, практикуващият професионален счетоводител би могъл да зависи от тези изисквания на мрежата, така например, такива, които се отнасят до професионалното обучение или набирането и назначаването на персонал, или които изискват използването на общи системи, политики, методики или свързани с тях инструменти за прилагане.

⁵ Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) 4400 „Ангажименти за договорени процедури“

Оценяване на естеството, обхвата и целите на работата на другия практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 50(в))

A128. Оценяването дали естеството, обхвата и целите на работата на другия практикуващ професионален счетоводител са подходящи за целите на практикуващия професионален счетоводител може да включва придобиването на разбиране за:

- естеството на ангажмента, извършен от другия практикуващ професионален счетоводител, включително дали е ангажимент за изразяване на ограничена или на разумна степен на сигурност, и дали този ангажимент има рационална цел;
- приложимите критерии от значение за този ангажимент за изразяване на сигурност;
- обхвата на ангажмента;
- дали извършената работа е била изпълнена в съответствие с признати стандарти;
- дали извършената работа включва прегледи на контролите, процедури по същество или и двата вида; и
- дали извършената работа е подкрепена с политики или процедури на ниво фирма, чието предназначение е да адресират управлението на качеството.

Получаване и оценяване на доклад „един за мнозина“ (вж. параграфи 51–52)

A129. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да включва получаването и оценяването на доклад „един за мнозина“, както е описано в параграф 51. Такъв доклад може да посочва процедурите за изразяване на сигурност и резултатите от тези процедури, включително изключенията и друга свързана по съдържание информация, които биха могли да се отразят върху заключението на практикуващия професионален счетоводител. Изключенията, отбелязани от другия практикуващ професионален счетоводител, или модифицираното заключение, в такъв доклад, не означават автоматично, че докладът няма да бъде полезен за ангажмента за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта на отчетното предприятие. Вместо това изключенията или въпросът, който води до изразяването на модифицирано заключение в доклада „един за мнозина“, се разглеждат в контекста на тяхното значение за потребителите на отчетната информация. При разглеждането на изключения или въпроси, които водят до модифицирано заключение, практикуващият професионален счетоводител може да потърси възможност да обсъди тези въпроси с другия практикуващ професионален счетоводител, ако това е възможно при конкретните обстоятелства. Тази комуникация зависи от това дали отчитащото се предприятие ще се свърже с предприятието от веригата на стойността и дали ще получи одобрението на това предприятие за осъществяването на комуникацията.

A130. В зависимост от естеството на информацията, която е предмет на доклад „един за мнозина“ или на друг уместен доклад за изразяване на сигурност на друг практикуващ професионален счетоводител, този доклад може да посочва допълващи контроли на предприятието-потребител, които ако са от значение за предприятието-потребител, може да се наложи да бъдат обозначени и приложени от предприятието-потребител, за да се осигури подходяща база за използване на получената информация при изготвянето на информацията за устойчивостта.

A131. Практикуващият професионален счетоводител може да определи, че докладът „един за мнозина“ не предоставя достатъчни и уместни доказателства (например описанието на изпълнените процедури и резултатите от тях може да не осигуряват достатъчни доказателства за целите на практикуващия професионален счетоводител). При тези

обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали е практично да допълни разбирането си за процедурите и заключенията на другия практикуващ професионален счетоводител чрез комуникиране с него. Ако това не е практично при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може да се наложи да изпълни други процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства относно информацията, получена от това предприятие от веригата на стойността.

Комуникиране с друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 53)

A132. Значимите въпроси, които екипът по ангажимента може да изиска да бъдат комуникирани от другия практикуващ професионален счетоводител, включват:

- дали другият практикуващ професионален счетоводител е спазил етичните изисквания, които са от значение за ангажимента, включително за независимост във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност;
- информация за случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да доведат до съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта;
- списък на некоригирани случаи на неправилно докладване, идентифицирани от другия практикуващ професионален счетоводител по време на ангажимента, които не са очевидно незначителни;
- индикации на възможна предубеденост при изготвянето на съответната информация;
- описание на недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани 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 подозирана измама;
- всякакви други въпроси, които може да са от значение за информацията за устойчивостта, или към които другият практикуващ професионален счетоводител желае да привлече вниманието на екипа по ангажимента, включително изключения, отбелязани в писмени изявления, които другият практикуващ професионален счетоводител е поискал от предприятието-компонент;
- общите констатации, заключението или мнението на практикуващия професионален счетоводител.

A133. В случай че практикуващият професионален счетоводител определи, че комуникацията с другия практикуващ професионален счетоводител не е достатъчна за неговите цели, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали, например:

- може да бъде получена допълнителна информация от другия практикуващ професионален счетоводител (например чрез допълнителни обсъждания или срещи);
- прегледът на допълнителна документация на другия практикуващ професионален счетоводител може да осигури допълнителна информация за практикуващия професионален счетоводител; или
- са налице някакви опасения относно компетентността или способностите на другия практикуващ професионален счетоводител.

Преглед на допълнителна документация за работата, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител (вж. параграф 54)

A134. Определянето дали да се прегледа допълнителна документация на другия практикуващ професионален счетоводител може да включва разглеждане на:

- естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, извършена от другия практикуващ професионален счетоводител;
- компетентността и способностите на другия практикуващ професионален счетоводител; и
- съществените преценки, извършени от, както и констатациите или заключенията на, другия практикуващ професионален счетоводител по въпроси, които са съществени за информацията за устойчивостта.

Доказателства, получени от работата на друг практикуващ професионален счетоводител, които са недостатъчни за целите на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 55)

A135. Налице е ограничение в обхвата, когато практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да:

- получи доказателства от работата на другия практикуващ професионален счетоводител, които са достатъчни за целите на практикуващия професионален счетоводител; и
- получи, чрез алтернативни средства, достатъчни и уместни доказателства по отношение на оповестяванията, за които практикуващият професионален счетоводител възнамерява да използва работата на другия практикуващ професионален счетоводител като доказателство.

При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител взема предвид последствията за ангажимента и доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 185.

Използване на работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграфи 56–57)

A136. Практикуващият професионален счетоводител носи едноличната отговорност за изразеното заключение за изразяване на сигурност и тази отговорност не се намалява от използването на работата на негов експерт. Независимо от това, в случай че практикуващият професионален счетоводител, който използва работата на свой експерт при спазването на настоящия МСИСУ, достигне до заключение, че работата на този експерт е достатъчна за неговите цели, практикуващият професионален счетоводител може да приеме констатациите на този експерт или заключенията в сферата на експерта като подходящи доказателства.

A137. Естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за изпълнение на изискванията, съдържащи се в параграфи 56–57, ще бъдат различни в зависимост от обстоятелствата. Съответните съображения могат да включват:

- значимостта на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител в контекста на конкретния ангажимент (вж. също параграф A140);
- естеството на оповестяването или оповестяванията, до които се отнася работата на този експерт;
- оценените рискове от съществено неправилно докладване на информацията за устойчивостта, до която се отнася работата на този експерт;

- информираността и опита на практикуващия професионален счетоводител, придобити от предишна работа, извършена от този експерт.

A138. Споразумението относно съответните роли и отговорности на практикуващия професионален счетоводител и неговия експерт може също така да включва и споразумение относно достъпа до документацията за ангажимента на всяка една от страните и нейното запазване. Вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител е член на екипа по ангажимента, поради което работните книжа на този експерт формират част от документацията за ангажимента.

A139. Ефективната двустранна комуникация улеснява правилната интеграция на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на експерта на практикуващия професионален счетоводител с останалата работа по ангажимента за изразяване на сигурност, и подходящата модификация на целите на експерта на практикуващия професионален счетоводител по време на ангажимента. Определянето на конкретни съдружници или професионален персонал, които ще взаимодействат с експерта на практикуващия професионален счетоводител, и на процедурите за комуникация между този експерт и предприятието, подпомагат навременната и ефективна комуникация, особено във връзка с по-големи ангажменти.

A140. Когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да се окаже подходящо да се изпълнят някои от процедурите, изисквани от параграф 56, на етапа на приемане или продължаване на ангажимента. Това е особено валидно, когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде обединена изцяло с работата на другия персонал за изразяване на сигурност, както и когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде използвана в ранните етапи на ангажимента, например, по време на първоначалното планиране и процедурите за оценка на риска.

Оценяване на компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 56(а))

A141. Компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител са фактори, които до голяма степен се отразяват върху това дали работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде достатъчна за неговите цели. Информацията относно компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител може да бъде получена от различни източници.

Примери:

- 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;
- придобиване на разбиране дали работата на този експерт е обект на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания, например, етични стандарти и други изисквания за членство на професионална организация или отраслово сдружение, стандарти за акредитация на лицензиращ

орган;

- публикувани доклади или книги, на който този експерт е автор;
- системата за управление на качеството на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграфи A68–A74).

A142. Вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител, който е съдружник или професионален персонал на фирма, част от мрежа от фирми, е обект на политиките или процедурите на фирмата за изискванията на мрежата и услугите на мрежата, установени като част от системата за управление на качеството на фирмата. В някои случаи вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител на фирма, част от мрежа от фирми, може да бъде обект на общи политики или процедури за управление на качеството като тези на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, предвид фактът, че те са част от една и съща мрежа.

A143. Управлението на качеството на ниво ангажимент се подпомага от системата за управление на качеството на фирмата и се основава на специфичния характер и конкретните обстоятелства на ангажимента. Също така, практикуващият професионален счетоводител може да разчита на съответните политики или процедури на фирмата за оценка на адекватността на работата на вътрешния експерт. Така например, програмите за обучение на фирмата могат да предоставят на вътрешните експерти подходящо разбиране за взаимовръзката на техните експертни познания и опит с процеса по изразяване на сигурност. Разчитането на такова обучение може да засегне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценка на адекватността на работата на вътрешния експерт на практикуващия професионален счетоводител.

A144. МСУК 1 изисква фирмата да разполага с политики или процедури за адресиране на рисковете за качеството, произтичащи от използването на ресурси от доставчик на услуги, което включва използването на външен експерт. Външният експерт на практикуващия професионален счетоводител не е член на екипа по ангажимента и не може да бъде обект на политиките или процедурите на фирмата по нейната система за управление на качеството.

Оценяване на компетентността, способностите и обективността на външния експерт на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 56(a)–(б))

A145. Съответните етични изисквания, приложими към практикуващия професионален счетоводител когато използва работата на негов външен експерт, може да включват разпоредби, адресиращи изпълнението на етичните отговорности на практикуващия професионален счетоводител, свързани с оценяването дали външния експерт притежава необходимата компетентност, способности и обективност за целите на практикуващия професионален счетоводител. Такива разпоредби могат да забраняват на практикуващия професионален счетоводител да използва работата на външния експерт на практикуващия професионален счетоводител, в случай че практикуващият професионален счетоводител:

- (а) не е в състояние да определи дали външният експерт притежава необходимата компетентност или способности, или е обективен;
- (б) определи, че външният експерт не притежава необходимата компетентност или способности; или

- (в) определи, че не е възможно да елиминира обстоятелства, които създават заплахи за обективността на експерта, или да приложи предпазни мерки, които да сведат заплахите до приемливо ниво.

A146. Оценката дали заплахите за обективността са на приемливо ниво може да зависи от ролята на външния експерт на практикуващия професионален счетоводител и значимостта на работата на експерта в контекста на конкретния ангажимент. В някои случаи може да не е възможно да бъдат елиминирани обстоятелствата, които създават заплахите, или да бъдат приложени предпазни мерки за свеждане на заплахите до приемливо ниво, например, ако предложеният външен експерт на практикуващия професионален счетоводител е лице, което е играло важна роля в изготвянето на информацията за устойчивостта.

A147. Когато се оценява 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 експерта 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 включват:
 - финансови интереси;
 - бизнес и лични взаимоотношения;
 - предоставяне на други услуги от страна на експерта.

В някои случаи може да е уместно практикуващият професионален счетоводител да получи писмено изявление от външния експерт на практикуващия професионален счетоводител относно интереси и взаимоотношения с предприятието или ангажиращата страна, които са известни на експерта.

Придобиване на разбиране за сферата на експертните познания и опит на експерта на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 56(в))

A148. Притежаването на достатъчно разбиране за сферата на експертните познания и опит на експерта на практикуващия професионален счетоводител дава възможност на практикуващия професионален счетоводител:

- (а) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата (включително, когато това е приложимо, нивото на същественост за количествените оповестявания, което трябва да бъде приложено, или други съображения относно нивото на същественост за качествените оповестявания) и целите на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител; и
- (б) да разбере какви предположения, данни и методи, включително модели, когато това е приложимо, се използват от експерта на практикуващия професионален счетоводител и дали те са общоприети в сферата на този експерт, както и дали са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента; и

- (в) да оцени адекватността на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител.

Споразумение с експерта на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 56(в)–(г))

A149. Естеството, обхвата и целите на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител могат да се различават съществено според обстоятелствата, както и съответните роли и отговорности на практикуващия професионален счетоводител и на експерта на практикуващия професионален счетоводител, и естеството, времето на изпълнение и обхвата на комуникацията между практикуващия професионален счетоводител и неговия експерт. Поради това е необходимо тези въпроси да бъдат договорени между практикуващия професионален счетоводител и неговия експерт, независимо дали експертът е външен или вътрешен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

A150. Въпросите, отбелязани в параграф A137, могат да окажат влияние върху степента на детайлност и формализираност на споразумението между практикуващия професионален счетоводител и неговия експерт, включително дали е целесъобразно споразумението да бъде оформено писмено. Така например, посочените по-долу фактори могат да са показателни за необходимостта от по-подробно споразумение, отколкото би било необходимо в противен случай, или споразумението да бъде оформено писмено:

- експертът на практикуващия професионален счетоводител ще има достъп до чувствителна или конфиденциална информация на предприятието;
- ролите и отговорностите съответно на практикуващия професионален счетоводител и на експерта на практикуващия професионален са различни от обичайно очакваните;
- прилагат се мултиюрисдикционни правни или регулаторни изисквания;
- въпросът, с който е свързана работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител, е изключително сложен;
- практикуващият професионален счетоводител не е използвал преди това работа, извършена от този експерт;
- колкото по-голям е обхватът на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител и нейното значение в контекста на конкретния ангажимент.

Оценяване адекватността на работата на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 57)

A151. Процедурите за оценяване адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител за целите на практикуващия професионален счетоводител могат да включват:

- проучващи запитвания към експерта на практикуващия професионален счетоводител;
- преглед на работните книжа и доклади на експерта на практикуващия професионален счетоводител;
- процедури за потвърждение, като:

- наблюдение над работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител;
 - проверка на публикувани данни, например статистически доклади от уважавани авторитетни източници;
 - потвърждение на съответните въпроси с трети лица;
 - изпълнение на детайлни аналитични процедури; и
 - повторни изчисления.
- обсъждане с друг експерт, притежаващ съответни експертни познания и опит, когато например констатациите или заключенията на експерта на практикуващия професионален счетоводител не съответстват на другите доказателства, получени от практикуващия професионален счетоводител;
 - обсъждане на доклада на експерта на практикуващия професионален счетоводител с ръководството.

Използване на работата на звеното за вътрешен одит (вж. параграф 59)

A152. При определяне дали работата на звеното за вътрешен одит може да бъде използвана за целите на ангажимента, първото съображение е дали планираното естество и обхват на работата на звеното за вътрешен одит, която е била извършена, или която се планира да бъде извършена, е от значение за подхода на практикуващия професионален счетоводител към ангажимента.

A153. Степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на звеното за вътрешен одит подкрепят обективността на вътрешните одитори и нивото на компетентност на звеното, е от особено значение при определянето дали да се използва работата на звеното и, ако това е възможно, естеството и степента на използване, които да са подходящи при конкретните обстоятелства.

A154. Факторите, които могат да се отразят на оценката на практикуващия професионален счетоводител дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включват следните:

- наличието, адекватността и използването на документираните процедури и насоки за вътрешен одит, обхващащи такива области като оценка на риска, работни програми, документация и отчитане, естеството и обхватът на които е съизмерим с размера и обстоятелствата на предприятието;
- дали звеното за вътрешен одит разполага с подходящи политики и процедури за контрол на качеството, например политики и процедури, които биха били приложими спрямо звеното за вътрешен одит (например такива, свързани с лидерството, човешките ресурси и изпълнението на ангажимента), или изисквания за контрол на качеството в стандартите за вътрешни одитори, установени от съответните професионални организации. Такива организации могат да въвеждат и други подходящи изисквания, като например провеждането на периодични външни оценки на качеството.

Комуникация между лицата, участващи в ангажимента (вж. параграф 60)

A155. Ясната и навременна комуникация на отговорностите, заедно с ясни указания за естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която трябва да бъде изпълнена, и въпросите, които се очаква да бъдат комуникирани с практикуващия професионален счетоводител, спомагат за създаването на основа за ефективна

двустранны комуникация. Ефективната двустранны комуникацията също така спомага за определянето на очакванията по отношение на работа, извършвана на различни места (например от практикуващите професионални счетоводители на компоненти) и улеснява ръководството, надзора и прегледа на тази работа от страна на практикуващия професионален счетоводител. Освен това, тази комуникацията дава възможност на лидера, отговорен за ангажимента, да засили необходимостта от прилагане на професионален скептицизъм при изпълнението на работата.

A156. Други фактори, които също могат да допринесат за ефективната двустранны комуникация, включват:

- яснота на издадените инструкции (например на практикуващия професионален счетоводител на компонент);
- взаимно разбиране за съответните проблемни въпроси и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация;
- формата на комуникация. Така например, може да е по-подходящо въпроси, които изискват своевременно внимание, да бъдат обсъдени на среща, отколкото чрез обмен на имейли;
- взаимно разбиране между практикуващия професионален счетоводител и практикуващия професионален счетоводител на компонент относно лицата, които носят отговорност за управлението на комуникацията по конкретни въпроси;
- процесът на обратно докладване на практикуващия професионален счетоводител на резултатите от извършената работа или за значими проблеми, възникнали при изпълнението на работата.

A157. Комуникацията зависи от фактите и конкретните обстоятелства на ангажимента, включително, например, естеството и обхватът на участието на практикуващите професионални счетоводители на компоненти, и степента, в която практикуващият професионален счетоводител и практикуващите професионални счетоводители на компоненти са обект на общи системи за управление на качеството, или участието на външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

A158. Формата на комуникация може да бъде повлияна от такива фактори, като:

- значимостта, сложността или спешността на въпроса;
- дали въпросът е бил или се очаква да бъде комуникиран с ръководството на предприятието или лицата, натоварени с общо управление.

A159. Подходящото време за комуникация е различно в зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента. Съответните обстоятелства могат да включват естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която ще бъде извършена от други лица. Така например, комуникацията относно въпроси, свързани с планирането, често може да се осъществи в началния етап на ангажимента, а за първоначален ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта може да се осъществи като част от договарянето на условията на ангажимента.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъци (вж. параграф 63)

A160. При разглеждането на информацията, комуникирана от фирмата чрез нейния процес за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, и как тя може да се отрази на ангажимента, лидерът, отговорен за ангажимента, може да вземе предвид коригиращите действия, разработени и приложени от фирмата за отстраняване на констатираните недостатъци и, доколкото това е уместно с оглед на естеството и конкретните

обстоятелства на ангажимента, съответно да ги комуникира до екипа по ангажимента. Лидерът, отговорен за ангажимента, може също така да прецени дали са необходими допълнителни коригиращи действия на ниво ангажимент. Така например, лидерът, отговорен за ангажимента, може да определи дали:

- е необходим експерт на практикуващия професионален счетоводител; или
- е необходимо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа да бъдат разширени в тази област на ангажимента, където са били идентифицирани недостатъци.

Ако идентифицираният недостатък не се отразява на качеството на ангажимента (например ако е свързан с технологичен ресурс, който екипът по ангажимента не използва), тогава не са необходими допълнителни действия.

A161. Не е задължително недостатък в системата за управление на качеството на фирмата да означава, че ангажиментът за изразяване на сигурност не е бил извършен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания, или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Измама и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

Измама (вж. параграф 64)

A162. Запазването на професионален скептицизъм изисква постоянно поставяне под въпрос дали получената информация и доказателства сочат, че може да съществува съществено неправилно докладване, което е резултат на измама. Това включва преценяване на надеждността на информацията, която се предвижда да бъде използвана като доказателство, и на контролите върху нейното изготвяне и поддържане, когато това е уместно. Поради характеристиките на измамата отношението на професионален скептицизъм на практикуващия професионален счетоводител е особено важно при разглеждането на съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, което може да включва пропускане на информация или преднамерена предубеденост. Параграф A323 предоставя примери на случаи на съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта, които са резултат на измама. Параграфи 128O, 128P и 129–131 разглеждат необходимите отговори на практикуващия професионален счетоводител на случаи на измама или подозирана измама.

Неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби (вж. параграф 67)

A163. Приложимите етични изисквания могат да включват изискване за докладване на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби пред подходящото ниво на ръководството или лицата, натоварени с общо управление. В някои юрисдикции, закон или нормативна разпоредба могат да ограничават комуникацията на практикуващия професионален счетоводител относно определени въпроси с отговорната страна, ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба могат изрично да забраняват комуникацията или друго действие, което може да повлияе на разследването на компетентен орган на действително или предполагаемо незаконно действие, включително предупреждаване на предприятието. При тези обстоятелства проблемните въпроси, разглеждани от практикуващия професионален счетоводител, могат да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да сметне за подходящо да потърси правен съвет.

A164. Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби в съответствие със закон, нормативна разпоредба или

приложими 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 се отразяват на информацията за устойчивостта. Съгласно настоящия МСИСУ не се очаква практикуващият професионален счетоводител да притежава разбиране за закони и нормативни разпоредби, извън това, което е свързано с информацията за устойчивостта. Закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания обаче, може да предполагат практикуващият професионален счетоводител да използва знания, професионална преценка и експертни познания и опит, за да отговори на такива случаи на неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване е в крайна сметка въпрос, който подлежи на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

A165. При някои обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението за конфиденциалност на практикуващия професионален счетоводител, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания.

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 68)

A166. В допълнение към тези въпроси, които изрично се изисква да бъдат комуникирани в съответствие с настоящия МСИСУ, съществени въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да счита за заслужаващи вниманието на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, може да включват:

- идентифицирани недостатъци на вътрешния контрол;
- предубеденост на ръководството при изготвянето на информацията за устойчивостта;
- съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта или друга информация, което ръководството отказва да коригира;
- отчетни политики, които не са подходящи, или които не съответстват на приложимите критерии, или на критериите, използвани в съответния отрасъл;
- обстоятелства, които засягат формата и съдържанието на доклада за изразяване на сигурност, ако има такъв;
- въпроси, свързани с приблизителни оценки, прогнозна информация и вътрешноприсъща несигурност, и свързаните с тях оповестявания;
- съществени въпроси, обсъдени или обект на кореспонденция с ръководството (вж. също параграф A167);
- съществени трудности, установени по време на ангажимента (вж. също параграф A168).

A167. Съществени въпроси, които са били обсъдени или обект на кореспонденция с ръководството, могат да включват въпроси, като например:

- значими събития или сделки, които са възникнали през годината;

- опасения относно използването от ръководството на работата на експерт или на информация, получена от външни източници;
- съществени въпроси, по които е имало разногласие с ръководството.

A168. Значителните трудности, изпитани по време на ангажимента, могат да включват въпроси, като например:

- съществено забавяне от страна на ръководството, недостъпност на персонала на предприятието или нежелание на ръководството да предостави информацията, която е необходима на практикуващия професионален счетоводител, за да изпълни процедурите;
- неразумно кратко време, в което ангажиментът да бъде изпълнен;
- значителни неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни доказателства;
- недостъпност на очакваната информация;
- ограничения, наложени върху практикуващия професионален счетоводител от страна на ръководството.

При някои обстоятелства тези трудности могат да включват ограничение в обхвата, което води до модификация на заключението за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител.

A169. В допълнение към комуникирането с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, практикуващият професионален счетоводител може да има право или от него да се изисква да комуникира с други съответни страни по определени въпроси, като например регулаторни органи или пруденциални надзорни органи. Такава комуникация може да е целесъобразна по време на целия ангажимент или на определени етапи, както когато практикуващият професионален счетоводител идентифицира въпроси, за които се изисква да бъдат докладвани пред регулаторния орган или при финализирането на доклада за изразяване на сигурност.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A170. Практикуващият професионален счетоводител от публичния сектор може да е задължен да докладва идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби пред законодателната власт или друг ръководен орган, или да ги включи в своя доклад.

Документация

Основни изисквания към документацията

Форма, съдържание и обхват на документацията за ангажимента (вж. параграфи 69–71)

A171. Практикуващият професионален счетоводител с опит в изразяването на сигурност по устойчивостта е физическо лице (независимо дали вътрешно или външно за фирмата), което има практически опит в изразяването на сигурност по устойчивостта и разумно разбиране за:

- (а) процеса на изразяване на сигурност;
- (б) МСИСУ и приложимите закони и регулаторни изисквания;
- (в) бизнес средата, в която предприятието извършва своята дейност; и
- (г) въпроси, свързани с изразяването на сигурност и устойчивостта, свързани с

отрасъла на предприятието.

A172. Своевременното изготвяне на достатъчна и уместна документация за ангажимента помага да се подобри качеството на ангажимента за изразяване на сигурност и улеснява извършването на ефективен преглед и оценка на получените доказателства и заключенията, до които е достигнато, преди финализирането на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Документацията за ангажимента, която се изготвя след изпълнението на работата по ангажимента за изразяване на сигурност, е вероятно да не бъде толкова точна, колкото документацията, която се изготвя в момента, в който тази работа се изпълнява.

A173. Формата, съдържанието и обхватът на документацията за ангажимента зависи от фактори като:

- размера и сложността на предприятието;
- обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност и естеството на процедурите, които следва да бъдат изпълнени. Така например, обхватът на документацията за ангажимента обикновено би бил по-малък:
 - за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност в сравнение с този за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност;
 - когато обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност включва само определени части, а не цялата информация за устойчивостта;
- оценените рискове от съществено неправилно докладване;
- значимостта на получените доказателства;
- естеството и обхвата на установените изключения;
- необходимостта да се документира заключение или базата за заключение, което не става очевидно от документацията за ангажимента на извършената работа или получените доказателства;
- методиката за изразяване на сигурност и използваните инструменти.

A174. Преценяването на въпроса изисква обективен анализ на фактите и обстоятелствата. Примерите за съществени въпроси включват:

- въпроси, които пораждат рискове от съществено неправилно докладване, които са оценени по-високо в рисковия спектър;
- резултати от процедури, включително такива, които сочат, че информацията за устойчивостта би могла да съдържа съществено неправилно докладване или, при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, необходимостта да се преразгледа предходната оценка на рисковете от съществено неправилно докладване на практикуващия професионален счетоводител и неговите отговори на тези рискове;
- обстоятелства, които водят до значителни трудности за практикуващия професионален счетоводител да приложи необходимите процедури;
- констатации, които биха могли да доведат до модификация на заключението за изразяване на сигурност или включването на параграф за обръщане на внимание в доклада за изразяване на сигурност.

A175. Обхватът на професионалната преценка, използвана при изпълнението на работата и оценяването на резултатите, е важен фактор при определянето на формата, съдържанието и обхвата на документацията за ангажимента по съществени въпроси. Документацията за ангажимента за използваните професионални преценки, когато те са съществени, служи за обяснение на заключението на практикуващия професионален счетоводител и за затвърждаването на качеството на преценката.

A176. Обстоятелствата, при които е подходящо да се изготвя документация за ангажимента, свързана с използването на професионална преценка, включват въпроси и преценки, които са от значение за:

- логическата обосновка на заключението на практикуващия професионален счетоводител, когато изискване предвижда, че практикуващият професионален счетоводител „следва да вземе предвид“ определена информация или фактори, и че съображението е значимо в контекста на конкретния ангажимент;
- базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител относно разумността на преценките (например, разумността на съществените приблизителни оценки);
- базата за заключението на практикуващите професионални счетоводители относно истинността на документа, когато е предприето допълнително разследване в отговор на условията, идентифицирани по време на ангажимента за изразяване на сигурност, които карат практикуващия професионален счетоводител да счита, че документът може да не е истински.

A177. 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) съблюдаването на положения, спазването на които се демонстрира от документи, включени в досието на ангажимента за изразяване на сигурност.

A178. Изискването да се документира кой е извършил прегледа на изпълнената работата не означава, че всеки конкретен работен документ трябва да включва доказателства за прегледа. Това изискване обаче означава да се документира каква работа е била обект на преглед, кой е извършил прегледа на тази работа и кога работата е била прегледана.

A179. Документирането на обсъжданията на съществените въпроси с ръководството, лицата, натоварени с общо управление и други лица, не е ограничено до документацията, изготвена от практикуващия професионален счетоводител, а може да включва и други подходящи документи, като протоколи от заседания, изготвени от персонала на предприятието и одобрени от практикуващия професионален счетоводител. Другите лица, с които практикуващият професионален счетоводител може да обсъжда съществени въпроси, могат да включват друг персонал в рамките на предприятието, и външни лица, като например лица, предоставящи професионални консултации на предприятието.

Окомплектоване на окончателното досие на ангажимента (вж. параграф 72)

A180. МСУК 1 изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията за ангажимента своевременно след датата на доклада по ангажимента. 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.

A181. Приключването на окомплектоването на окончателното досие на ангажимента след датата на доклада за изразяване на сигурност е административен процес, който не предполага изпълнението на нови процедури или извеждането 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 премахване на заменени документи;
- сортиране, съпоставяне и включване на кръстосани препратки в работните 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.

A182. МСУК 1 изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира поддържането и съхранението на документацията за ангажимента, за да се удовлетворят потребностите на фирмата и се спазят законите, нормативните разпоредби, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти. Периодът на съхранение на документацията при ангажименти за изразяване на сигурност обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада за изразяване на сигурност.

Документация, свързана с управлението на качеството (вж. параграф 74)

A183. При справянето с обстоятелства, които е възможно да представляват риск за постигането на качество на ангажимента, може да е важно прилагането на професионален скептицизъм и документирането на разглеждането на тези обстоятелства от страна на практикуващия професионален счетоводител. Така например, ако лидерът, отговорен за ангажимента, получи информация, която може да доведе до отказ на ангажимента от страна на фирмата (вж. параграф 29), документацията за ангажимента може да включва обяснение за начина, по който екипът по ангажимента се е справил с това обстоятелство.

Предварителни условия на ангажименти за изразяване на сигурност

Установяване дали предварителните условия са налице

Придобиване на предварителни знания за конкретните обстоятелства на ангажимента (вж. параграфи 75–76)

A184. За да установи дали предварителните условия са налице практикуващият професионален счетоводител прилага придобитите предварителни знания за конкретните обстоятелства на ангажимента (вж. дефиницията в параграф 18) и провежда обсъждания със съответната(ите) страна(и) в съответствие с параграф 76. За да определи естеството и обхвата на предварителните знания практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка. Предварителните знания, които практикуващият професионален счетоводител придобива, обикновено се различават по своето естество и са по-ограничени по своя обхват спрямо разбирането, придобито при изпълнението на ангажимента.

Придобиване на предварителни знания за обхвата на предложени ангажимент за изразяване на сигурност (вж. параграф 75(б))

A185. Обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност може да обхваща цялата информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от предприятието

(например доклада за устойчивостта на предприятието), или само част от нея (например той може да бъде ограничен само до конкретни оповестявания, като изразяването на сигурност относно ключовите показатели за ефективност по отношение на процента на рециклиране на продуктите). Също така, обхватът на предложения ангажимент за изразяване на сигурност може да включва отчетните граници, обхванати от информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, или само определени юрисдикции, предприятия, дейности или помощни средства в рамките на отчетните граници. Отчетните граници в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност могат да бъдат установени от закон, нормативна разпоредба или професионални изисквания, или могат да бъдат определени от съответната(ите) страна(и).

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (вж. параграф 76)

A186. При липсата на индикации за обратното, в средата на публичния сектор може да се предположи, че някои от предварителните условия за ангажименти за изразяване на сигурност са налице, например:

- (а) може да се предположи, че ролите и отговорностите на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, според случая, на предприятие от публичния сектор са подходящи при конкретните обстоятелства, тъй като обикновено са определени в законодателство;
- (б) обикновено е налице рационална цел, тъй като ангажиментът е определен в законодателство; и
- (в) обикновено законодателство изисква заключението на практикуващия професионален счетоводител, в подходящ за ангажимента формат, да бъде включено в писмен доклад.

Вземане предвид дали предприятието разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана (вж. параграф 76(а), Приложение 2)

A187. Ангажиментът за изразяване на сигурност се извършва в съответствие с настоящия МСИСУ въз основа на това, че ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили и разбират, че носят отговорност за:

- изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии; и
- разработването, внедряването и поддържането на система за вътрешен контрол, която ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, определят като необходима за изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии (вж. параграф 85).

Информационната система на предприятието и комуникацията, имаща отношение към изготвянето на информацията за устойчивостта, обикновено включват процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана. При липсата на такъв процес може да се окаже трудно да се установи дали ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, разполагат с разумна база за информацията за устойчивостта.

Уместност на ролите и отговорностите (вж. параграф 76(б))

A188. Трите страни в ангажимент за изразяване на сигурност са:

- (а) ангажиращата страна;
- (б) практикуващият професионален счетоводител; и

(в) предвидените потребители.

A189. Когато ангажиментът няма най-малкото три страни, той не съдържа всички елементи на ангажимент за изразяване на сигурност съгласно *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност*. Отговорите на практикуващия професионален счетоводител могат да включват:

- искане към ангажиращата страна да промени условията на ангажимента, за да отрази тристранно взаимоотношение;
- изпълнение на ангажимента като консултантски ангажимент;
- изпълнение на ангажимент за договорени процедури; или
- отказване на ангажимента.

Разумна база за информацията за устойчивостта (вж. параграф 76(б))

A190. Когато се оценява дали ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, разполагат с разумна база за информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали предприятието разполага с процес, включително контроли, който позволява изготвянето на информация за устойчивостта, която не съдържа съществено неправилно докладване. Какво представлява разумна база ще зависи от естеството на въпросите, свързани с устойчивостта, адресирани от информацията за устойчивостта, както и от останалите обстоятелства, свързани с ангажимента.

A191. В случай че практикуващият професионален счетоводител узнае за недостатъци в процеса на предприятието за изготвяне на информация за устойчивостта, които не попадат в предложения обхват на ангажимента за изразяване на сигурност и, следователно, представляват друга информация, това може да е индикация, че ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, не разполагат с разумна база за докладване на тази информация. При тези обстоятелства последствията от изискванията на този стандарт за другата информация (вж. параграфи 173–176) ще се отразят върху приемането на предложени ангажимент от страна на практикуващия професионален счетоводител.

Подходящи въпроси, свързани с устойчивостта (вж. параграф 77)

A192. Дали свързаните с устойчивостта въпроси в обхвата на ангажимента са подходящи не се влияе от степента на сигурност, тоест, ако даден въпрос, свързан с устойчивостта, не е подходящ за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то той няма да бъде подходящ и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно. Поради това, неподходящи въпроси, свързани с устойчивостта, за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, не могат да бъдат преодоляни с промяната му в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

A193. Когато се оценява дали въпросите, свързани с устойчивостта, са подходящи, и дали информацията за устойчивостта може да бъде обект на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид въпроси, като например характеристиките на въпросите, свързани с устойчивостта, (т.е. степента, в която те са качествени спрямо количествени, фактически спрямо основани на преценка, исторически спрямо прогнозни, и свързани с момент във времето или обхващащи период) и отчетните граници.

Уместност и наличие на критерии (вж. параграфи 78, 107)

Подходящи критерии само за някои от въпросите, свързани с устойчивостта (вж. параграф 78(а))

A194. Ако за част от информацията за устойчивостта, предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, липсват подходящи критерии, но практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира едно или повече оповестявания, за които тези критерии са подходящи, тогава ангажиментът за изразяване на сигурност може да бъде изпълнен по отношение на тези оповестявания.

Източници на критерии (вж. параграф 78(б))

A195. Критериите могат да бъдат:

- (а) рамкови критерии, тоест:
 - (i) съдържащи се в закон или нормативна разпоредба;
 - (ii) установени за ползване от определени видове предприятия от организация(и), която (които) е (са) оправомощена(и) или призната(и) да публикува стандарти за докладване на информация за устойчивостта, която (които) следва(т) прозрачна процедура, включваща обсъждане и вземане под внимание на мненията на широк кръг заинтересовани страни;
 - (iii) разработени колективно от група, която не следва прозрачен надлежен процес;
 - (iv) публикувани в научни списания или книги; или
 - (v) самостоятелно разработени за продажба;
- (б) разработени от предприятието критерии; или
- (в) комбинация от рамкови критерии и разработени от предприятието критерии.

A196. Когато критериите са избрани от множество рамки или трябва да бъдат използвани разработени от предприятието критерии, оценката на уместността на критериите от страна на практикуващия професионален може да бъде по-обширна, а при избора или разработването на критериите може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да вземе предвид субективността или възможността за предубеденост на ръководството.

A197. Рамковите критерии, които се съдържат в закон или нормативна разпоредба, или които са установени от оправомощена или призната организация, която следва прозрачен надлежен процес, могат да се считат за подходящи, ако няма индикации за обратното. За да приложи рамковите критерии, предприятието може да избере и приложи отчетни политики, както е описано в параграф A2.

A198. Може да има обстоятелства, при които рамковите критерии не са подходящи сами по себе си и може да се наложи да бъдат допълнени с допълнителни рамкови или разработени от предприятието критерии, за да:

- бъдат достатъчно предписващи по отношение на обхвата на въпросите, свързани с устойчивостта, които следва да бъдат адресирани в информацията за устойчивостта;
- адресират отрасъла на предприятието или юрисдикциите, в които предприятието извършва своята дейност, или други фактори, отнасящи се до информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана;
- избягват неясни описания на очаквания или преценки.

Характеристики на подходящите критерии (вж. параграфи 78(в), 107)

A199. За последователното в разумна степен измерване или оценяване на въпросите, свързани с устойчивостта, в контекста на професионалната преценка, са необходими подходящи критерии. Без референтната рамка, осигурена от подходящите критерии, всяко заключение е изложено на индивидуално тълкуване и погрешно разбиране. Уместността на критериите зависи в голяма степен от конкретния контекст, т.е. тя се определя с оглед контекста на конкретните обстоятелства на ангажмента. Дори за един и същ въпрос, свързан с устойчивостта, може да има различни критерии, които ще доведат до различен резултат. Подходящите критерии притежават следните характеристики:

- (а) Уместност: уместните критерии водят до информация за устойчивостта, която подпомага вземането на решения от страна на предвидените потребители.
- (б) Пълнота: критериите са пълни, когато изготвената в съответствие с тях информация за устойчивостта 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 въпросите, свързани с устойчивостта, 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 устойчивостта, която съобразно конкретните обстоятелства на ангажмента е непредубедена; и
- (д) Разбираемост: разбираемите критерии водят до информация за устойчивостта, която може да бъде разбрана от предвидените потребители.

A200. Относителното значение на всяка една характеристика за конкретен ангажимент е въпрос на професионална преценка.

A201. Ако критериите не са подходящи, това не може да бъде преодоляно с промяната на степента на сигурност. Тоест, 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.

Достъпност на критериите за потребителите (вж. параграф 78(г))

A202. Достъпните критерии дават възможност на предвидените потребители да разберат как свързаните с устойчивостта въпроси са били измерени или оценени. Малко вероятно е предвидените потребители да основават свои решения на информация за устойчивостта без да имат достъп не само до рамковите критерии, но и до всякакви, разработени от предприятието, критерии, допълващи рамковите критерии. При преценката дали критериите са на разположение на предвидените потребители, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали те ще бъдат предоставени на разположение в писмена форма, с достатъчна детайлност, дали са достатъчно ясни и включително дали е посочена версията на приложените критерии. Критериите могат да бъдат предоставени на разположение:

- (а) публично, така например, под формата на публикувани рамкови критерии или рамка с общо предназначение, която е лесно достъпна, например на уебсайт;
- (б) чрез включването им в информацията за устойчивостта, по-специално за разработените от предприятието критерии;

- (в) по общоприето разбиране за, например, критерия за измерване на времето в часове и минути.

Способност да се получат необходими доказателства (вж. параграф 79(а))

A203. При определянето дали може да се очаква да бъдат получени доказателства, необходими в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид:

- (а) характеристиките на въпросите, свързани с устойчивостта, и потенциалните източници на доказателства; и
- (б) дали липсват доказателства поради обстоятелства, свързани с ангажимента, въпреки че би могло разумно да се очаква, че такива доказателства съществуват.

A204. Примерите за естеството и достъпността на доказателствата, които могат да се отразят върху способността на практикуващия професионален счетоводител да получи доказателства, включват:

- момента на назначаване на практикуващия професионален счетоводител, политиката на предприятието за съхранение на документите, неподходящи информационни системи или ограничение, наложено от съответната(ите) страна(и);
- естеството на взаимоотношенията между съответната(ите) страна(и), засягащо способността на практикуващия професионален счетоводител да получи достъп до регистри, документация и друга информация, която може да му е необходима като доказателства за приключването на ангажимента;
- доказателства, които се намират в организации извън контрола на предприятието, като например предприятия в рамките на веригата на стойността, но извън контрола на отчетното предприятие. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител може да определи дали предприятието има договорни взаимоотношения с тези организации, които да осигуряват достъп до лица или информация, или за предоставяне на независими доклади за изразяване на сигурност относно съответните вътрешни контроли, или за измерването или оценяването на съответните въпроси, свързани с устойчивостта, или дали предприятието има планове да склучи такива споразумения.

A205. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да достигне до заключението, че поради състоянието и надеждността на документацията на предприятието е малко вероятно да бъдат налице достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят изразяването на немодифицирано заключение относно информацията за устойчивостта. Такава ситуация може да настъпи, например, когато предприятието има малко опит с изготвянето на информация за устойчивостта. При такива обстоятелства може да бъде по-подходящо информацията за устойчивостта да бъде обект на ангажимент за договорени процедури или консултантски ангажимент в подготовка за ангажимент за изразяване на сигурност на по-късен етап. Такива ангажименти обаче могат да породят потенциални заплахи за независимостта на практикуващия професионален счетоводител при изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност на по-късна дата.

A206O. Доказателствата, които практикуващият професионален счетоводител получава в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, са по-ограничени от тези в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Нуждата от достъпност и разполагаемост на доказателствата е същата, независимо от степента на сигурност, тъй като съгласно параграф 148O от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да разработи и изпълни допълнителни процедури за получаването на

допълнителни доказателства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, в случай че узнае за въпрос, който го кара да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване (вж. параграф A232).

Рационална цел (вж. параграф 80)

A207. Ако ангажиментът за изразяване на сигурност се изисква от закон или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител може да допусне, че ангажиментът има рационална цел, освен ако няма причини да счита обратното.

A208. Другите въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид при оценяването дали даден ангажимент има рационална цел, включват следните:

- когато ангажиментът е комбиниран ангажимент за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност - дали има достатъчно основания за различна степен на изразяване на сигурност;
- дали ръководството и лицата, натоварени с общо управление, ако са различни от ангажиращата страна, са дали съгласието си за докладването на информация за устойчивостта;
- когато критериите са били избрани или разработени от предприятието – как са били идентифицирани предвидените потребители при избора на критериите;
- степента на преценка и възможността за предубеденост при прилагането на критериите;
- дали са значителни ограничения в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител;
- ангажиращата страна възнамерява да асоциира името на практикуващия професионален счетоводител с въпросите, свързани с устойчивостта, или информацията за устойчивостта по неправомерен начин.

Смислена и съдържателна степен на изразяване на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. параграф 80(a))

A209O. Степента на сигурност, която практикуващият професионален счетоводител планира да получи обикновено не се поддава на количествено изразяване. Дали степента на сигурност е смислена и съдържателна е въпрос на професионалната 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 различни по своето естество и време от, и са с по-ограничен обхват спрямо, 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.

A210O. 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 устойчивостта 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 конкретните обстоятелства на ангажимента, включително потребностите от информация на предвидените потребители като група, критериите и въпросите, свързани с устойчивостта, на ангажимента.

A211О. Някои от факторите, които биха могли да са от значение при определяне какво представлява смислена и съдържателна степен на сигурност за конкретен ангажимент, включват:

- характеристиките на въпросите, свързани с устойчивостта, и приложимите критерии;
- указанията и други индикации от съответна(ите) страна(и) относно естеството на изразяването на сигурност. Така например, условията на ангажимента може да уговарят конкретни процедури, които съответна(ите) страна(и) счита(т) за необходими или конкретни аспекти на информацията за устойчивостта, върху които съответна(ите) страна(и) би желала (биха желали) практикуващият професионален счетоводител да се фокусира в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност. 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 във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на информацията за устойчивостта;
- потребностите 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 устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване, 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 устойчивостта в рамките на кратки срокове и при ниска цена.

Целесъобразност на обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност (вж. параграф 80(в))

A212. Определянето от практикуващия професионален счетоводител на целесъобразността на обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност обикновено включва разглеждането на резултатите от оценката или определянето от практикуващия професионален счетоводител, когато това е приложимо, на характеристиките в параграф 78(в).

A213. Когато обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност включва само част от информацията за устойчивостта, докладвана от предприятието (например при докладването на трудови практики предприятието изисква изразяването на сигурност само върху оповестяванията относно здравето и безопасността на работното място),

практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали причините за обхвата на ангажимента са подходящи.

A214. Предприятието може да не разполага с разумна база за всички оповестявания в информацията за устойчивостта, като например когато неговите процеси за изготвяне на част или на цялата информация за устойчивостта са на ранен етап на разработване. В тези случаи, ако е допустимо съгласно приложимите критерии, може да е възможно да се включат само тези области от информацията за устойчивостта, за които процесите са по-развити в обхвата на ангажимент за изразяване на сигурност, тъй като предварителните условия за тези области са били изпълнени.

A215. В юрисдикциите, в които закон или нормативна разпоредба не изискват изразяването на сигурност относно информацията за устойчивостта, и по-специално относно информация за устойчивостта, която се докладва доброволно, може да има законни причини в обхвата на ангажимент за изразяване на сигурност да не бъде включена цялата информация за устойчивостта, докладвана от предприятието. При определянето дали информацията за устойчивостта в обхвата на ангажимента е подходяща, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид:

- (а) дали информацията за устойчивостта в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност е вероятно да отговори на потребностите от информация на предвидените потребители; и
- (б) как ще бъде представена информацията за устойчивостта и дали предвидените потребители могат да изтълкуват погрешно какво е било и какво не е било предмет на ангажимента за изразяване на сигурност.

A216. Примерите за обстоятелства, при които информацията за устойчивостта, обект на ангажимент за изразяване на сигурност, може да не бъде подходяща, включват:

- недостатъчна обосновка за невключването в обхвата на ангажимента на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана;
- ангажиментът за изразяване на сигурност изключва информация за устойчивостта, която може да бъде лесно измерена или оценена, и изключването на тази информация за устойчивостта от ангажимента за изразяване на сигурност може да бъде подвеждащо за предвидените потребители;
- ангажиментът за изразяване на сигурност изключва информация за устойчивостта, която може да е от значение за решенията на предвидените потребители;
- ангажиментът за изразяване на сигурност включва информация за устойчивостта, която може да бъде възприета от предвидените потребители като положителна, и изключва информация за устойчивостта, която е негативна (например области, в които предприятието не е изпълнило целевите показатели или не е предприело действия за постигане на целите);
- отчетните граници изключват значими предприятия, дейности или помощни средства, което може да бъде подвеждащо за предвидените потребители.

A217. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на уместността на критериите може да включва вземането предвид на критерии за изготвянето на друга(и) част(и) от информацията за устойчивостта, която (които) не е (са) в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност. Това може да позволи на практикуващия професионален счетоводител да съобрази въпроси като:

- дали е възможно да има пропуски на съответни части от информацията за устойчивостта от информацията за устойчивостта, която е включена в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност, и дали тези пропуски поставят под въпрос рационалната цел на ангажимента; и
- дали и как информацията за устойчивостта се използва за собствените процеси на вземане на решение на съставителя, например:
 - ако информация, свързана с решенията на дадено предприятие, е важна за неговите заинтересовани страни, тогава разумно може да се очаква, че предприятието би използвало тази информация в процеса на вземане на собствените си решения;
 - ако предприятието използва информацията при вземането на собствените си решения, тогава разумно може да се очаква, че потребител може да прояви интерес към тази информация;
 - ако информацията не се използва от предприятието при вземането на собствените му решения, това може да повдигне въпроса защо тази информация се докладва и дали е възможно да е налице предубеденост при избора само на информация за устойчивостта, която лесно е обект на ангажимент за изразяване на сигурност или която представя предприятието в положителна светлина.

Предварителни условия, които не са налице след приемането (вж. параграф 82–83)

A218. В случай че след приемането на ангажимента практикуващият професионален счетоводител установи, че едно или повече от предварителните условия в параграф 76 не са налице, но продължи ангажимента, докладът за изразяване на сигурност може да адресира този въпрос. Така например:

- когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител предвидените потребители е вероятно да бъдат подвеждани, тъй като или приложимите критерии са неподходящи, или въпросите, свързани с устойчивостта, са неуместни, може да е подходящо изразяването на квалифицирано заключение или на отрицателно заключение, според това колко съществен и всеобхватен е въпросът;
- при други обстоятелства може да е подходящо изразяването на квалифицирано заключение или отказ от изразяване на заключение, в зависимост от съществеността и всеобхватността на въпроса според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител.

Условия на ангажимента за изразяване на сигурност

Договаряне на условията на ангажимента за изразяване на сигурност (вж. параграф 85)

A219. 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 конкретните обстоятелства 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.

A220. Когато договаря условията на ангажимент, освен ако не е ограничен от закон или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител може да поиска съгласието на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, за да предостави информация или достъп на лица, като например:

- достъп до другите практикуващи професионални счетоводители, предоставящи одиторски доклад или доклад за изразяване на сигурност относно част или части от друга информация (например одиторът на финансовия отчет на предприятието, ако другата информация включва финансовия отчет);
- право да получат информация, имаща отношение към ангажимента за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта, от другите практикуващи професионални счетоводители;
- право да споделят информация, поискана от одитора на финансовия отчет, имаща отношение към одита или прегледа на финансовия отчет;
- право да комуникират констатациите с другите практикуващите професионални счетоводители, както това е уместно.

A221. Когато в условията на ангажимента се описват отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид отговорностите, които се изисква да бъдат включени в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 190(з).

A222. Закон 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.

Промяна на условията на ангажимента за изразяване на сигурност (вж. параграф 87)

A223. Примерите за това, кога съответна(ите) страна(и) може (могат) да поиска(т) промяна в условията на ангажимента за изразяване на сигурност и да няма разумно основание да го направи (направят), включват:

- (а) промяната е от разумна степен на сигурност на ограничена степен на сигурност поради невъзможност да се получат достатъчни и уместни доказателства; или
- (б) промяната е за премахване на информация за устойчивостта от обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност, за да се избегне модификация на заключението за изразяване на сигурност.

A224. Промяна в обстоятелствата, която засяга потребностите на предвидените потребители, или погрешно разбиране за естеството на ангажимента, могат да оправдаят искане за промяна в ангажимента, например от ангажимент за изразяване на сигурност на ангажимент, който не е за изразяване на сигурност, или от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Доказателства

Разработване и изпълнение на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства (вж. параграф 89)

A225. 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), политиките или процедурите на фирмата във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност, или работата на друг практикуващ професионален счетоводител. Доказателствата обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава оповестяванията, така и информация, която противоречи на оповестяванията.

A226. Практикуващият професионален счетоводител получава доказателства чрез разработването и изпълнението на процедури, включително процедури за оценка на риска и допълнителни процедури, в съответствие с настоящия МСИСУ. Естеството на дадена процедура се отнася до нейната цел и вид. Видовете процедури включват проучващи запитвания, проверка, наблюдение, потвърждение, повторни изчисления, повторно изпълнение и аналитични процедури.

Разработване и изпълнение на процедури по начин, който не е предубеден (вж. параграф 89(а))

A227. Непреднамерената или преднамерената предубеденост може да се отрази на професионалните преценки на екипа по ангажимента при разработването и изпълнението на процедури, които могат да възпрепятстват прилагането на професионален скептицизъм. Осъзнаването на тази предубеденост при разработването и изпълнението на процедури може да помогне за смекчаването на пречките пред прилагането на професионален скептицизъм от практикуващия професионален счетоводител при критичното оценяване на доказателствата и определянето дали са били получени достатъчни и уместни доказателства. Това осъзнаване може също така да позволи на практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни процедури, които са насочени към избягването на:

- отдаване на по-голяма тежест на доказателства, които подкрепят оповестяванията, спрямо доказателства, които противоречат или пораждаат съмнения относно тези оповестявания (предубеденост на база склонност към потвърждаване на собствената гледна точка);
- използване на първоначална частична информация или доказателства като ориентир, спрямо който се оценяват последващата информация или доказателства (предубеденост на база пристрастено използване на предишна информация);
- отдаване на по-голяма тежест на информация, които първо изниква в съзнанието, използване на информация от източници, които са по-лесно достъпни или разполагаеми (предубеденост на база достъпност);
- отдаване на тежест или ненужно упование на резултатите, генерирани от автоматизирани системи, или на информация в цифров формат, или допускане, че те са уместни и надеждни, без изпълнението на подходящи процедури (предубеденост на база фаворизиране на автоматизацията);

- отдаване на ненужно упование на информация, изготвена от експерт или друг практикуващ професионален счетоводител, или допускане, че информацията е уместна и надеждна, без изпълнението на подходящи процедури (предубеденост на база авторитети).

A228. Получаването на доказателства по непредубеден начин може да включва получаването на информация от няколко източника (вж. също параграфи A255–A257).

Процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства (вж. параграф 89(б))

A229. Процедурите са подходящи при конкретните обстоятелства, когато естеството, времето на изпълнение и обхвата на тези процедури са разработени, изпълнени и приложени по начин, който постига тяхната предвидена цел. Целта на изпълнението на дадена процедура може да бъде свързана с процедури за оценка на риска, допълнителни процедури или друга процедура за спазване на настоящия МСИСУ. Например, целта може да бъде да се получат доказателства за това дали дадено събитие е настъпило или дали оповестяванията са пълни.

A230. При разработването и изпълнението на процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства, за да се осигурят доказателства, които отговарят на предвидената цел на тези процедури, съображенията на практикуващия професионален счетоводител може да включват дали информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство:

- се очаква да бъде налична в цифрова, писмена или устна форма, дали е свързана с момент във времето или е за даден период, и дали ще бъде получена от вътрешни или от външни източници;
- е необходима за множество оповестявания и как това се отразява върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на необходимите доказателства. Така например, естеството и достъпността на уместните доказателства могат да са различни според това дали оповестяванията се отнасят до процесите, управлението, контролите или ключовите показатели за ефективност на предприятието, и характеристиките на оповестяванията, например дали те са количествени, качествени, исторически или прогнозни (вж. също параграфи A240–A244);
- се отнася до оповестявания, които включват информация от веригата на стойността на предприятието, и как това може да се отрази върху способността да се получат достатъчни и уместни доказателства;
- ще се наложи да бъде получена от множество местоположения или юрисдикции (например за ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта за група);
- е свързана с оповестявания, които са фактически, основани на преценка или обект на несигурност на приблизителното оценяване.

A231. При разработването и изпълнението на процедурите, уместността на подхода или техниката за избор на позиции за тестване зависят от няколко фактора, като:

- естеството на въпросите, свързани с устойчивостта, или популацията, която ще бъде тествана;
- предвидената цел на процедурата;
- как е разработена процедурата;
- дали практикуващият професионален счетоводител е изпълнил процедурата ръчно или при използването на автоматизирани инструменти и техники;

- въпросите, описани в параграф A230, свързани с информация, която ще бъде използвана в качеството на доказателство;
- убедителността на доказателства, които са необходими при конкретните обстоятелства.

Достатъчност и уместност на доказателствата (вж. параграф 89(б))

A232. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи достатъчни и уместни доказателства, за да осигури база за заключението за изразяване на сигурност. Достатъчността и уместността на доказателствата са взаимосвързани и заедно се отразяват на тяхната убедителност. Както в ангажиментите за изразяване на ограничена степен на сигурност, така и в ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност колективната убедителност на получените доказателства определя получената степен на сигурност. Целта на практикуващия професионален счетоводител е да получи доказателства, които са колективно убедителни, за да отговорят на съображенията, свързани с риска. Първоначално доказателствата ще бъдат по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. Както е обяснено в параграф A206O, доказателствата, които практикуващият професионален счетоводител получава в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, са по-ограничени от тези, получавани в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. В случай обаче, че в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител узнае за въпрос(и), който (които) го кара(т) да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства.

A233. Достатъчността е мярка за количеството на доказателствата. Достатъчността също така се влияе от качеството на доказателствата (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства биха били необходими). Получаването на повече доказателства обаче не може да компенсира тяхното лошо качество.

A234P. При ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност необходимото количество доказателства се влияе от естеството и броя на оповестяванията, както и от оценката на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за тези оповестявания (колкото по-високи са оценените рискове, толкова по-вероятно е да бъдат необходими повече доказателства).

A235O. При ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, необходимото количество доказателства се влияе от естеството и броя на оповестяванията, както и от оценката на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания. Както е обяснено в параграф A209O, процедурите в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност са различни по своето естество и време от, и са с по-ограничен обхват спрямо, 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. Достатъчността на доказателствата се оценява в този контекст.

A236. Уместността на доказателствата се отнася до тяхното качество. Качеството на доказателствата зависи от уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, както и от ефективността на разработените процедури за изразяване на сигурност и прилагането на тези процедури от страна на практикуващия професионален счетоводител. Информация, която е по-уместна и надеждна, обикновено е с по-високо качество и, следователно, може да осигури по-

убеждаващи доказателства. Ако доказателствата са по-убеждаващи, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че те са достатъчни в подкрепа на неговото заключение. Поради тази причина, когато доказателствата са по-малко убеждаващи, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че са необходими допълнителни доказателства. Повишаването на качеството на доказателствата обаче, чрез изпълнението на същия вид процедури, може да не осигури по-убеждаващи доказателства при всички обстоятелства.

A237. При оценката на достатъчността и уместността на доказателствата в подкрепа на заключението за изразяване на сигурност практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка и прилага професионален скептицизъм.

A238. Факторите, оказващи влияние върху доказателствата, които могат да са налични при конкретните обстоятелства, от гледна точка на количество или качество, и следователно, се отразяват на тяхната достатъчност или уместност, включват следните:

- характеристиките на въпросите, свързани с устойчивостта, или оповестяванията. Така например, когато оповестяванията са прогнозни, а не исторически биха могли да се очакват по-малко обективни доказателства;
- дали източникът на информация, използван за изготвянето на оповестяванията, е достъпен. Така например, ако критериите изискват информацията за устойчивостта да включва информация от предприятия от веригата на стойността, които са извън контрола на предприятието, може да има ограничения върху достъпа до тази информация или до работата на друг практикуващ професионален счетоводител, който може да е издал доклада за изразяване на сигурност относно тази информация. Тези ограничения могат също така да се отразят на оценката на практикуващия професионален счетоводител на уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство (вж. също параграфи A236 и A252);
- други обстоятелства, например когато доказателства, за които би могло разумно да се очаква да съществуват, да не са налични поради фактори като тези, описани в параграф A204.

A239. Разработените и изпълнени от практикуващия професионален счетоводител процедури могат също така да се отразят на убедителността на получените доказателства. Така например, в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност оценката на разработването и прилагането на контроли, свързани с процесите в информационната система на предприятието, които подпомагат изготвянето на информацията за устойчивостта, или процедурите за външно потвърждение за получаване на доказателства за информацията, използвана от ръководството при изготвянето на информацията за устойчивостта, могат да предоставят по-убеждаващи доказателства, отколкото проучващите запитвания към ръководството. В ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност сами по себе си проучващите запитвания обикновено не осигуряват достатъчни и уместни доказателства.

Качествена информация (вж. параграф 89(б))

A240. Някои качествени оповестявания могат да са фактически и директно наблюдаеми или, в противен случай, да са обект на допълнителни процедури за събиране на доказателства. Някои качествени оповестявания обаче могат по своята същност да са основани на преценка, да не са директно наблюдаеми и могат да са податливи на предубеденост на ръководството. При тези обстоятелства може да се наложи практикуващият

професионален счетоводител да използва значителна професионална преценка при оценяването на това какво представляват достатъчните и уместни доказателства.

A241. Информационната система на предприятието, включително вътрешните контроли, могат да са различни за количествената и качествената информация. Това може да има последствия за планираните процедури на практикуващия професионален счетоводител, способността му да получи необходимите доказателства за качествената информация за устойчивостта и заключението за изразяване на сигурност. Така например, когато разработва и изпълнява процедури за качествена информация за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид:

- дали в случая на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност сами по себе си процедурите по същество ще предоставят достатъчни и уместни доказателства. Ако това не е така, може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да извърши прегледи на контролите относно целостта на данните или други контроли в рамките на информационната система на предприятието, които подпомагат изготвянето на качествената информация;
- източникът на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, как тази информация е била въведена и обработена от информационната система на предприятието, и как това може да се отрази върху надеждността на информацията. Така например, информацията може да бъде въведена директно в информационната система на предприятието в реално време без поддържаща документация или може да бъде получена чрез неофициална комуникация.

Прогнозна информация (вж. параграф 89(б))

A242. По своето естество прогнозната информация е предвиждаща и може да бъде изразена както в количествено, така и в качествено изражение. Информацията за бъдещи условия и резултати се отнася до събития и действия, които все още не са се случили и може да не се случат, или които са се случили, но все още се развиват по непредсказуем начин. Така например, тази информация може да включва прогнози или предвиждания, и може да се отнася до намерения или стратегия на предприятието, бъдещи рискове и възможности. Въпреки че прогнозната информация може да произтича от прилагането на критериите към въпросите, свързани с устойчивостта, последните (бъдещо събитие, случка или действие) могат да са обект на по-голяма несигурност и обикновено могат да бъдат оценени не толкова точно, колкото историческите въпроси. Несигурността и необходимостта от преценка също така вероятно ще се увеличават, колкото по-далеч в бъдещето е периодът, за който се отнасят оповестяванията. За разлика от историческата информация не е възможно практикуващият професионален счетоводител да определи дали прогнозираните или предвидените резултати или изходи са били или ще бъдат постигнати или реализирани. Практикуващият професионален счетоводител може да получи доказателства за това дали прогнозна информация е била изготвена в съответствие с приложимите критерии въз основа на предположенията, използвани от предприятието, и:

- (а) когато става въпрос за прогнози – дали използваните предположения осигуряват разумна база за изготвянето на информацията за устойчивостта; или
- (б) когато става въпрос за предвиждания, които използват хипотетични предположения - дали предположенията съответстват на целта на информацията.

A243. Може да има налични доказателства в подкрепа на предположенията, върху които се основава прогнозната информация за устойчивостта, но самите доказателства също могат

да бъдат прогнозни и следователно да са спекулативни по своя характер. Поради тази причина може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да използва значителна професионална преценка при определянето дали доказателствата са достатъчни и уместни. При някои обстоятелства наличните доказателства могат да подкрепят редица възможни резултати, чието оповестяване попада в рамките на този диапазон. Оценката на практикуващия професионален счетоводител дали оповестяванията са разумни въз основа на получените доказателства е разгледана по-подробно в параграф 179.

A244. Естеството и достъпността на доказателствата за прогнозната информация, и какво представлява достатъчни и уместни доказателства, вероятно ще варират в зависимост от темите, аспектите от теми и оповестяванията, както и от преценката на практикуващия професионален счетоводител за потенциално съществено неправилно докладване. Така например:

- когато оповестяванията се отнасят до бъдеща стратегия, цел или други намерения на дадено предприятие, практикуващият професионален счетоводител може да фокусира дейностите по събиране на доказателства върху това дали ръководството или лицата, натоварени с общо управление имат намерение да спазват тази стратегия, дали целта или намерението съществуват, или дали има разумна база за предвидената стратегия или цел (например практикуващият професионален счетоводител може да получи доказателства в подкрепа на способността на предприятието да осъществи своето намерение или че прилага контроли върху изходните данни и предположенията, на които се основава стратегията);
- когато оповестяванията се отнасят до бъдещи рискове и възможности, практикуващият професионален счетоводител може да фокусира дейностите по събиране на доказателства върху наличната информация от регистъра на рисковете на предприятието или документацията за обсъжданията на лицата, натоварени с общо управление, ако контролите на предприятието върху воденето на регистъра на рисковете и протоколите от обсъжданията предоставят разумна база за използването на тези източници като доказателства. В ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да обмисли получаването на доказателства за ефективността на контролите на предприятието.

Информация, която ще бъде използвана в качеството на доказателство

Оценка на уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство (вж. параграф 90)

A245. При планирането и изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта практикуващият професионален счетоводител може да получи информация от различни източници и в различни формати. Обикновено се очаква тази информация да доведе до доказателства в подкрепа на заключенията, които формират базата за заключението за изразяване на сигурност и доклада на практикуващия професионален счетоводител. Тази информация обаче може да стане доказателство едва след прилагането на процедури спрямо нея, включително процедури за оценка на нейната уместност и надеждност. За целите на настоящия МСИСУ тази информация се нарича „информация, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.“

A246. Факторите, които могат да повлияят на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за оценка на уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, включват:

- (а) източникът на информацията (вж. параграфи A255–A257); и
- (б) атрибутите за уместност и надеждност на информацията, които се считат за приложими при конкретните обстоятелства (вж. параграфи A258–A263).

A247. При някои обстоятелства процедурите за оценка на уместността и надеждността могат да бъдат недвусмислени (например сравняване на информацията, използвана от ръководството, с информацията, публикувана от национален държавен орган). При други обстоятелства могат да бъдат извършени процедури, включително прегледи на контролите, за да се оцени надеждността на информацията (например точността и пълнотата на информацията, създадена вътрешно от информационната система на предприятието).

A248. Доказателствата от изпълнението на други процедури в съответствие с настоящия МСИСУ също така могат да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител при оценяването на уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. Така например, доказателствата, получени от:

- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда, приложимите критерии и системата за вътрешен контрол на предприятието;
- прегледите на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията;
- изпълнените процедури, когато се използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител.

Формат, достъпност, разполагаемост и разбираемост на информацията

A249. Форматът, достъпността, разполагаемостта и разбираемостта на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, могат да оказат влияние върху:

- (а) разработването и изпълнението на процедурите, в които ще бъде използвана тази информация; и
- (б) оценката на практикуващия професионален счетоводител на уместността и надеждността на информацията.

Така например, информацията може да е налична винаги само в цифров формат. При такива обстоятелства, за да оцени уместността и надеждността на информацията практикуващият професионален счетоводител може да използва автоматизирани инструменти и техники, които са проектирани да работят в реално време.

A250. Практикуващият професионален счетоводител може да получи информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, в множество формати, вариращи от информация, създадена от висококомплексни автоматизирани системи, до информация, изготвена ръчно от ръководството и други лица в рамките на предприятието. Практикуващият професионален счетоводител може да има очаквания относно формата, в който ще бъде получена информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. Запазвайки своето повишено внимание по отношение на информацията, която ще бъде използвана като доказателство, получена във формат, различен от очаквания, може да помогне на практикуващия професионален счетоводител да смекчи несъзнателната предубеденост, която може да попречи на прилагането на професионален скептицизъм. Наред с това, получаването на информация във формат, различен от очаквания, може да бъде от значение за оценката на надеждността на тази информация от страна на практикуващия професионален счетоводител.

- A251. Информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, може да съществува, но достъпът до нея може да е ограничен, например, поради ограничения, наложени от закон или нормативна разпоредба, или от източника, предоставящ информацията (например поверителност относно пациентите на болнично заведение), или поради война, граждански безредици или избухване на епидемии. В някои случаи практикуващият професионален счетоводител може да бъде в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до информация. По-специално, практикуващият професионален счетоводител може да поиска от ръководството или лицата, натоварени с общо управление на предприятието, да му съдействат при изискването на информация от даден източник, когато между източника на информацията и предприятието има договорни отношения. Например това може да е възможно, когато отчетното предприятие има преки бизнес взаимоотношения с предприятие от веригата на стойността, например голям доставчик или клиент. Също така, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали е възможно да посети конкретно местоположение, за да провери информация, която е налична, но не може да бъде прехвърляна извън дадена юрисдикция.
- A252. Както е обяснено в параграф A238, може да има ограничения върху възможността ръководството да получи информация от предприятия от веригата на стойността, които са извън контрола на предприятието. При тези обстоятелства приложимите критерии могат да предвиждат определени облекчения за ръководството (например след като са положени разумни усилия за получаване на информацията - възможност да се изготвят приблизителни оценки при използването на средни статистически данни за сектора). Независимо от евентуалните ограничения върху способността на ръководството да получи информация от такива предприятия от веригата на стойността, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи достатъчни и уместни доказателства относно информацията за веригата на стойността, докладвана от ръководството. Параграф A290 описва процедурите, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид при тези обстоятелства, включително тестване на процеса на ръководството за получаване на такава информация.
- A253. Практикуващият професионален счетоводител може да не бъде в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, ако определи, че е практически невъзможно да придобие информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, или няма достатъчна база, за да оцени уместността и надеждността на информацията (например от външен източник). При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да бъде в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства посредством алтернативни процедури. Невъзможността да получи достатъчни и уместни доказателства изисква практикуващият професионален счетоводител да изрази квалифицирано заключение или отказ от изразяване на заключение относно информацията за устойчивостта, или да се оттегли от ангажимента, ако оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба в съответствие с параграф 185.
- A254. При някои обстоятелства, за да се разбере или тълкува информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, могат да са необходими специализирани умения или познания, например, данни за емисиите от предприятията надолу или нагоре по веригата, измервания на качеството на водата или биоразнообразието. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли използването на негов експерт, който да помогне за разбирането или тълкуването на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, ако екипът по ангажимента не разполага с подходящата компетентност и способности, за да го направи.

Източници на информация

A255. Информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, може да бъде получена от вътрешни или външни източници, и може да се отрази на достъпността, разполагаемостта и разбираемостта на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. Така например, информацията може да бъде получена от:

- документацията на предприятието, ръководството или други вътрешнофирмени източници;
- други предприятия под контрола на предприятието;
- предприятия от веригата на стойността. По отношение на информацията от веригата на стойността, рамковите критерии могат да вземат предвид, че способността на ръководството да получи достъп до информация директно от предприятия от веригата на стойността, които са извън контрола на предприятието, може да бъде ограничена, и поради това, може да включват разпоредби, които вземат под внимание ефектите на тези ограничения върху отговорностите на ръководството. Така например, рамковите критерии могат да позволяват на ръководството да използва разумна и поддържаща информация (например публично достъпни усреднени статистически данни за сектора), когато не е в състояние да получи информация от предприятие от веригата на стойността след като е положило разумни усилия, за да го направи. Вж. също параграфи A289–A290 относно ефекта върху работата на практикуващия професионален счетоводител;
- експерт на ръководството;
- експерт на практикуващия професионален счетоводител;
- независими източници, външни за предприятието, но не такива на ръководството, или експерт на практикуващия професионален счетоводител, които предоставят информация, например юридическият съветник на предприятието, клиенти, доставчици, правителствени агенции, банки или общи доставчици на данни (например предприятия, предоставящи макроикономически, отраслови или социални данни);
- обслужваща организация;
- друг практикуващ професионален счетоводител, което може да включва практикуващ професионален счетоводител, ангажиран от предприятието да предостави доклад „един за мнозина“ (вж. параграф A291).

A256. От практикуващия професионален счетоводител не се изисква да проведе изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на информация, която ще бъде използвана като доказателство. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда, приложимите критерии и системата за вътрешен контрол на предприятието, могат да му помогнат при идентифицирането на подходящите източници на информация.

A257. 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 информация, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, от различни източници или от различно естество, може да покаже, че отделна част от информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, не е надеждна. Така например, потвърждаваща информация, получена от източник, който е независим от предприятието, може да повиши степента на сигурност,

която практикуващият професионален счетоводител получава от изявление, направено от ръководството. 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.

Атрибути за уместност и надеждност на информацията

A258. Качеството на доказателствата зависи от уместността и надеждността на информацията, на която те се основават. Дали определени атрибути на уместната и надеждната информация се считат за приложими при конкретните обстоятелства, и в каква степен, е въпрос на професионална преценка.

Уместност

A259. Основният атрибут за уместност на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, се отнася до логическата връзка със, или влиянието върху, целта на процедурата, включително в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност – твърдението за вярност, което се проверява. Степента, в която информацията се отнася до постигането на целта на процедурата, също може да е фактор, който да бъде взет под внимание.

Надеждност

A260. Надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, се отнася до степента, в която практикуващият професионален счетоводител може да зависи от тази информация. Общите атрибути, които могат да са приложими при разглеждането на степента, в която информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, е надеждна, може да включва дали информацията е:

- (а) точна (не съдържа грешки);
- (б) пълна (отразява всички съответни събития, условия и обстоятелства);
- (в) достоверна (истинска, одобрена и без неправомерни промени в нея);
- (г) непредубедена (независимо дали съзнателно или несъзнателно);
- (д) надеждна (създадена от компетентен, способен и надежден източник).

Фактори, които оказват влияние върху професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно атрибутите за уместност и надеждност

A261. Факторите, които могат да окажат влияние върху професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, включително кои атрибути за надеждност могат да са приложими при конкретните обстоятелства, включват:

- оповестяванията и, за ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност, твърденията, за които информацията ще бъде използвана в качеството на доказателство. Информацията може да е уместна за множество оповестявания. Друга информация може да е уместна за определени твърдения, но не и за други;
- периодът от време, до който се отнася информацията;
- контролите над изготвянето и поддържането на информацията;

- оценката на практикуващия професионален счетоводител на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания (в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност) или на ниво твърдения за оповестяванията (в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност);
- предвидената цел на процедурата, в която ще бъде използвана информацията;
- степента на детайлност на информацията, необходима с оглед на предвидената цел на процедурата. Така например, използваната от ръководството информация за ключовите показатели за ефективност може да не е достатъчно точна, за да разкрие съществено неправилно докладване на ниво твърдения и поради това може да не е подходящо да бъде използвана от практикуващия професионален счетоводител при изпълнението на допълнителни процедури в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност;
- степента на точност в рамките на приложимите критерии относно това, какво трябва да бъде докладвано и как трябва да бъде измервано и оценявано. Така например, когато приложимите критерии изискват по-подробни количествени оповестявания, практикуващият професионален счетоводител може да прецени като важни атрибутите за точност и пълнота;
- източникът на информацията. Така например, точността и пълнотата обикновено ще бъдат приложими атрибути по отношение на информация, създадена вътрешно от информационната система на предприятието (например когато се изпълняват допълнителни процедури). По отношение на информация, получена от източник, който е външен за предприятието, практикуващият професионален счетоводител може да бъде по-фокусиран върху другите атрибути на надеждността, включително надеждността на източника, който предоставя информацията;
- способността на отчетното предприятие да въздейства върху информацията, получена от външни източници, с които то има взаимоотношения;
- доказателствата за общото пазарно приемане от страна на потребителите на уместността и надеждността на информацията от външен източник, включително толерантността към не толкова точна информация, например когато тази информация по своята същност е субективна.

A262. Надеждността на информацията, по-специално атрибутите за точност, пълнота и достоверност, когато се счита за приложимо при конкретните обстоятелства, може да бъде повлияна и от това дали целостта на информацията е била запазена през всички етапи на обработка през информационните системи на предприятието. Така например, информационната система на дадено предприятие може да включва общи ИТ контроли за защита и поддържане на целостта на информацията за устойчивостта..

A263. Източникът на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, може да окаже влияние върху естеството и обхвата на оценката на уместността и надеждността на информацията от страна на практикуващия професионален счетоводител. Той също така може да засегне начинът, по който практикуващият професионален счетоводител адресира въпроси, като например съмнения относно надеждността на информацията или несъответствия в доказателствата. Така например, ако информацията произтича от изключително авторитетен външен източник, като оторизирана агенция за околната среда в дадена юрисдикция, работните усилия на практикуващия професионален счетоводител при разглеждането на надеждността на информацията може да не са толкова обширни.

Информация, изготвена от предприятието (вж. параграф 91)

A264. За да може практикуващият професионален счетоводител да получи надеждни доказателства, информацията, която се изготвя от предприятието и се използва при изпълнението на процедурите, трябва да бъде достатъчно пълна и точна. Получаването на доказателства относно точността и пълнотата на тази информация може да се извърши успоредно с конкретната процедура, прилагана към информацията, когато получаването на такива доказателства е неразделна част от самата процедура. В други случаи, практикуващият професионален счетоводител може да е получил доказателства за точността и пълнотата на тази информация чрез тестове на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията. В някои случаи обаче, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че са необходими допълнителни процедури.

A265. В някои случаи, практикуващият професионален счетоводител може да възнамерява да използва информация, изготвена от предприятието за други цели. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да възнамерява да използва производствените данни на предприятието за целите на аналитичните процедури във връзка с водното или енергийното потребление, или да използва информация на предприятието, която е изготвена за дейностите по текущо наблюдение, например доклади на звеното за вътрешен одит. В тези случаи уместността на получените доказателства се влияе от това дали информацията е достатъчно точна или детайлна за целите на практикуващия професионален счетоводител. Така например, показателите за ефективност, използвани от ръководството, могат да не са достатъчно точни, за да разкрият съществено неправилно докладване.

Работа, извършена от експерт на ръководството (вж. параграф 92)

A266. Когато се оценява уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, изготвена от експерт на ръководството:

- (а) компетентността и способностите на този експерт могат да повлияят на преценката на практикуващия професионален счетоводител относно атрибута за надеждност. Надеждността на източника, предоставящ информацията, се отразява на степента на надеждност на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство; и
- (б) обективността на този експерт може да повлияе на преценката на практикуващия професионален счетоводител относно атрибута за предубеденост. Широк кръг обстоятелства могат да повлияят на професионалните преценки на експерта на ръководството, което може да постави на риск обективността на експерта на ръководството, например заплахи от личен интерес, заплахи от застъпничество, заплахи от фамилиарност, заплахи от преглед на собствената работа и заплахи от сплашване. Предубедеността в информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, засяга и степента на нейната надеждност. В някои случаи информацията, изготвена от експерт на ръководството, може да бъде предмет на предубеденост, тъй като ръководството може да въздейства върху професионалните преценки на експерта на ръководството.

Компетентност и способности на експерта на ръководството (вж. параграф 92(а))

A267. Компетентността се отнася до естеството и степента на експертни познания и опит на експерта на ръководството. Факторите, които могат да окажат влияние върху това дали експертът на ръководството притежава подходящата компетентност, включват:

- дали работата на експерта е обект на технически стандарти за работа или други професионални или отраслови изисквания, например, етични стандарти и други изисквания за членство на професионална организация или отраслово сдружение, стандарти за акредитация на лицензиращ орган или изисквания, въведени със закон или нормативна разпоредба;
- въпросът, във връзка с който ще бъде използвана работата на експерта на ръководството, и дали той притежава подходящото ниво на експертни познания и опит, приложими към въпроса, включително експертни познания и опит в конкретна област на специализация;
- компетентността на експерта на ръководството по отношение на съответните въпроси, свързани с устойчивостта, например, знания относно предположения и методи, включително модели, когато това е приложимо, които съответстват на приложимите критерии.

A268. Способностите се отнасят до способността на експерта на ръководството да упражнява своята компетентност при конкретните обстоятелства. Факторите, които могат да окажат влияние върху способностите, могат да включват географското местоположение и наличието на време и ресурси.

Придобиване на разбиране за работата, извършена от експерта на ръководството (вж. параграф 92(б))

A269. Въпросите, които са свързани с придобиването на разбиране от практикуващия професионален счетоводител за работата, извършена от експерта на ръководството, могат да включват:

- съответната област на експертни познания и опит;
- естеството, обхвата и целите на работата на експерта на ръководството;
- дали съществуват професионални или други стандарти, и регулаторни или правни изисквания, които се прилагат при изготвянето на информацията;
- как експертът на ръководството е изготвил информацията, включително:
 - предположения и методи, използвани от експерта на ръководството, и дали те са общоприети в областта на специализация на този експерт, както и дали са подходящи в контекста на приложимите критерии и въпросите, свързани с устойчивостта;
 - основната информация, използвана от експерта на ръководството; и
 - уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт, и тяхното съответствие с останалите доказателства.

Придобиване на разбиране за начина, по който изготвената от експерта на ръководството информация е била използвана от ръководството при изготвянето на информацията за устойчивостта (вж. параграф 92(в))

A270. Придобиването на разбиране за начина, по който изготвената от експерта на ръководството информация е била използвана от ръководството при изготвянето на

информацията за устойчивостта, може да включва придобиването на разбиране за:

- (а) начина, по който ръководството е взело предвид уместността на информацията, изготвена от експерта на ръководството; и
- (б) модификациите, извършени от ръководството в информацията, изготвена от експерта на ръководството.

A271. Това разбиране може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при:

- (а) оценяването на уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство; и
- (б) придобиването на разбиране дали констатациите или заключенията на експерта са били отразени по подходящ начин в информацията за устойчивостта. Така например, при някои обстоятелства може да се наложи ръководството да модифицира информацията, изготвена от експерта на ръководството, например когато предоставената информация е твърде обща и се налага корекция, за да се отразят уникални за предприятието обстоятелства. Корекциите на ръководството могат да доведат до предубеденост или ръководството може да не разполага с подходящата компетентност и способности, за да адаптира или коригира информацията, което може да доведе до това, че информацията е неточна, непълна или ненадеждна.

Оценка на уместността на работата на експерта на ръководството (вж. параграф 92(г))

A272. Съображенията при оценяването на уместността на работата на експерта на ръководството в качеството на доказателство могат да включват:

- уместността и разумността на констатациите или заключения на този експерт, тяхното съответствие с останалите доказателства и дали са били отразени по подходящ начин в информацията за устойчивостта;
- ако работата на този експерт включва използването на съществени предположения и методи - уместността и разумността на тези предположения и методи; и
- ако работата на този експерт включва значително използване на изходни данни - уместността и надеждността на тези изходни данни.

Съмнения относно уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство (вж. параграф 93–94)

A273. Практикуващият професионален счетоводител може да приема регистри и документи за истински, освен ако няма причини да счита обратното. Когато практикуващият професионален счетоводител идентифицира условия, които го карат да счита, че даден документ може да не е истински, или че условията в даден документ са били модифицирани, но не това не е оповестено пред него, възможните процедури за допълнително проучване на въпроса могат да включват:

- (а) директно потвърждение с третата страна;
- (б) използване на работата на експерт, който да оцени истинността на документа.

A274. Факторите или обстоятелствата, които могат да породят съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, включват:

- невъзможност да се оцени уместността и надеждността на информацията, включително, например, дали информацията е достоверна;

- неправилно докладване, идентифицирано по време на ангажимента за изразяване на сигурност;
- недостатъци на вътрешния контрол, идентифицирани от практикуващия професионален счетоводител;
- когато процедурите, изпълнени спрямо дадена популация, водят до по-висок процент отклонения от очаквания;
- когато информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, не съответства на другата информация или доказателства.

A275. Уместността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, може да бъде повлияна от периода от време, до който се отнася. Така например, уместността на тази информация може да се промени с течение на времето или в резултат от събития или условия, като например идентифицирането на нова информация. Такива обстоятелства могат да настъпят, когато практикуващият професионален счетоводител идентифицира информация от алтернативен или по-надежден източник, който опровергава или поражда съмнения относно уместността на първоначалната информация, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.

A276. В случаите на съмнения относно надеждността на информацията или индикации за възможна измама, настоящият МСИСУ изисква практикуващият професионален счетоводител да извърши допълнителни проучвания и да прецени какви модификации или допълнения към процедурите са необходими, за да може въпросът да бъде разрешен. Съмненията относно надеждността на информацията от ръководството могат да са показателни за риск от измама.

Планиране

Цялостна стратегия и план на ангажимента (вж. параграф 95)

Дейности по планирането

A277. Адекватното планиране спомага за:

- отделянето на подходящо внимание на важни области на ангажимента;
- своевременното идентифициране на потенциални проблеми и правилното организиране и управление на ангажимента, за да може той да бъде изпълнен по един ефикасен и ефективен начин;
- надлежното възлагане на членовете на екипа по ангажимента на подходящи задачи и улесняване на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа; и
- когато това е приложимо, координиране на работата, извършена от други практикуващи професионални счетоводители и експерти.

A278. Планирането включва разработване от страна на лидера, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, на:

- (а) цялостна стратегия относно обхвата, акцента, сроковете и изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност; и
- (б) план на ангажимента, състоящ се от детайлизиран подход към естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени и аргументите за техния избор.

A279. Естеството и обхватът на дейностите по планирането ще варират според конкретните обстоятелства на ангажимента. Примерите за въпроси, които могат да бъдат разгледани, включват:

- характеристиките на предприятието и неговите дейности;
- дали ангажиментът е ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или комбиниран ангажимент за изразяване на ограничена и разумна степен на сигурност;
- естеството на въпросите, свързани с устойчивостта;
- дали има въпроси, свързани с устойчивостта, които могат да се отнасят и до въпроси, оповестени във финансовия отчет на предприятието и, ако това е така, дали комуникацията с одитора на финансовия отчет, ако не е забранена от закон или нормативна разпоредба, може да бъде полезна при планирането на ангажимента за изразяване на сигурност (например да се информират един друг по общи въпроси, свързани с устойчивостта, които могат да са податливи на рискове от неправилно докладване или отчитане, или да обсъдят други въпроси, които могат да бъдат идентифицирани в хода на съответните ангажименти). Ако са идентифицирани такива въпроси, комуникацията между практикуващия професионален счетоводител и одитора на финансовия отчет може да се провежда в подходящи моменти по време на целия ангажимент за изразяване на сигурност. В някои случаи, за да се сподели информация на предприятието с одитора на финансовия отчет е възможно да е необходимо одобрението на ръководството;
- очакваното време и естеството на изискваната комуникация с ръководството или лицата, натоварени с общо управление;
- отчетните граници;
- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда, включително рисковете, че оповестяванията може да съдържат съществено неправилно докладване, което е резултат на грешка или измама;
- предвидените потребители и техните потребности от информация;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента, например необходими експертни познания и опит, включително естество и обхват на участието на експерти;
- ако предприятието разполага със звено за вътрешен одит - въздействието върху ангажимента.

A280. Информацията, получена в процеса на приемане и продължаване на ангажимент, може да подпомогне лидера, отговорен за ангажимента, при планирането и изпълнението на ангажимента. Тази информация може да включва:

- информация за размера, сложността и естеството на предприятието, включително сектора, в който то осъществява дейността си, и приложимите критерии;
- графика за докладване на предприятието;
- ако ангажиментът за изразяване на сигурност се отнася до група, естеството и обхвата на взаимоотношенията на контрол между предприятието и останалите предприятия в групата;
- съответни познания, придобити от работа по други ангажименти, извършени за предприятието от екипа по ангажимента;

- дали след предходния ангажимент за изразяване на сигурност е имало промени в предприятието или в сектора, в който предприятието осъществява дейността си, които могат да окажат влияние върху естеството на необходимите ресурси, както и върху начина, по който работата на екипа по ангажимента ще бъде управлявана, контролирана и преглеждана.

A281. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да обсъди елементите на планирането с предприятието, когато получи предварителни познания за конкретните обстоятелства на ангажимента, определи обхвата на ангажимента или за да улесни изпълнението и управлението на ангажимента (например за да координира някои от планираните процедури с работата на персонала на предприятието). Макар такива обсъждания да се провеждат често, подходът към ангажимента остава отговорност на практикуващия професионален счетоводител. При обсъждането на подхода към ангажимента е необходимо да бъде проявено внимание, за да не се компрометира ефективността на ангажимента. Така например, обсъждането с предприятието на естеството и времето на изпълнение на детайлните процедури може да компрометира ефективността на ангажимента, като направи тези процедури твърде лесни за предвиждане.

A282. 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 подхода си към ангажимента, а оттам и планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите.

Прилагане в зависимост от мащаба

A283. При по-малки или по-малко сложни ангажименти целият ангажимент може да бъде изпълнен от лидера, отговорен за ангажимента (който може да е самостоятелно практикуващ професионален счетоводител) или от много малък екип по ангажимента. При по-малките екипи координацията и комуникацията между техните членове е по-лесна. В такива случаи не е необходимо определянето на подхода към ангажимента да е сложно или времеемко; то е различно според размера на предприятието, сложността на ангажимента, включително на въпросите, свързани с устойчивостта, и на критериите, както и от големината на екипа по ангажимента. Така например, в случай на повтарящи се ангажименти, кратък меморандум, изготвен при приключването на предходния ангажимент на базата на преглед на работните книжа и открояващ въпросите, идентифицирани в току-що завършения ангажимент, актуализиран през текущия период на базата на обсъжданията със съответните страни, може да послужи като подходяща стратегия за ангажимента по отношение на текущия ангажимент.

Естество, време на изпълнение и обхват на планираните процедури

A284. За целите на определянето на подходящия подход към планирането и изпълнението на процедури за изразяване на сигурност за получаването на достатъчни и уместни доказателства практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка. Разбирането на начина, по който предприятието представя разбивка или обобщение на информацията за устойчивостта за целите на докладването, може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при планирането на ангажимента. Въпросите, които могат да бъдат от значение в тази връзка, включват:

- потребностите от информация на предвидените потребители (например предвидените потребители могат да придават по-голямо значение на информацията

за определени теми, свързани с устойчивостта, или на аспекти от теми, спрямо други);

- дали приложимите критерии адресират начина, по който трябва да бъде представена информацията за устойчивостта, и как предприятието е приложило тези критерии. Приложимите критерии не винаги посочват в детайли необходимото ниво на обобщаване или представяне в разбивка. Те обаче могат да включват принципи за определяне на подходящото ниво на обобщаване или представяне в разбивка при конкретни обстоятелства. Така например, приложимите критерии могат да изискват от предприятието да докладва оперативните обекти, разположени в райони с висока ценност от гледна точка на биологично разнообразие, само по географско местоположение. При други обстоятелства, приложимите критерии могат да изискват разбивката на информацията да бъде допълнително разширена според оперативния размер и относителната близост;
- отчетните политики на предприятието във връзка с изготвянето на информацията за устойчивостта, включително неговите политики за класификация и представяне на информацията за устойчивостта;
- дали оповестяванията се отнасят до едно или повече предприятия в рамките на отчетните граници, и дали тези предприятия са под контрола на отчетното предприятие или извън него;
- степента, в която информацията за устойчивостта:
 - се обработва при използването на общи информационни системи и контроли; и
 - има обща мерна единица;
- как информацията за устойчивостта се комуникира вътрешнофирмено до ръководството или лицата, натоварени с общо управление;
- дали оповестяванията се отнасят до подобни или взаимосвързани теми, аспекти от теми или характеристики (вж. също параграфи A286–A287).
- как конкурентите на предприятието в сектора представят информацията за устойчивостта.

A285. Практикуващият професионален счетоводител може да реши, че начинът, по който ръководството представя информацията за устойчивостта в разбивка или обобщено за целите на представянето, е най-подходящият подход за конкретния ангажимент. Практикуващият професионален счетоводител обаче може да реши, че има и други логични начини за групиране на информацията за устойчивостта за целите на планирането и изпълнението на ангажимента.

A286. В допълнение към факторите, посочени в параграф A284, предварителните очаквания за рискове от съществено неправилно докладване също могат да имат отношение към решението на практикуващия професионален счетоводител относно групирането на информацията за устойчивостта. Така например, ако в предходни ангажименти за изразяване на сигурност в информацията е било идентифицирано неправилно докладване на определени теми или аспекти от теми, практикуващият професионален счетоводител може да реши, че е необходимо информацията за тези теми или аспекти от теми да бъде разглеждана отделно.

A287. Решението на практикуващия професионален счетоводител относно групирането на оповестяванията на предприятието за целите на планирането и изпълнението на

ангажимента, и начинът, по който се прави това, изискват използването на професионална преценка. Предвид разнообразния характер на информацията за устойчивостта, някои теми и аспекти от теми са по-податливи на групиране в сравнение с други. Освен това, при групирането на оповестяванията е необходимо внимание, за да може рисковете от съществено неправилно докладване да бъдат идентифицирани и обхванати по подходящ начин.

Примери за възможни начини за групиране на оповестяванията от практикуващия професионален счетоводител:

- По теми: всички оповестявания за климата; всички оповестявания на трудови практики.
- По аспекти от теми: всички оповестявания за рискове и възможности (независимо от темата); всички оповестявания за целеви показатели.
- По теми и аспекти от теми: всички оповестявания за целеви показатели за климата; всички оповестявания за анализа на климатични сценарии.
- По характеристики: всички оповестявания, които са качествени; всички оповестявания, които са прогнозни; всички оповестявания, които са исторически.
- По характеристики по аспекти от теми: всички оповестявания за целеви показатели, които са основани на преценка; всички оповестявания за целеви показатели, които са исторически.

Цялостна стратегия на ангажимента и план на ангажимента за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта за група

Информация за устойчивостта, относно която ще бъде извършена работата по изразяване на сигурност (вж. параграф 96(а))

A288. По отношение на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта за група определянето на информацията, относно която ще бъде извършена работата по изразяване на сигурност, е въпрос на професионална преценка според източника на информацията (т.е. предприятията или бизнес единиците, до които се отнася тази информация). Въпроси, които могат да повлияят на преценката на практикуващия професионален счетоводител, включват, например:

- естество и обхват на разбивката на информацията за устойчивостта. В тази връзка могат да са полезни въпросите, описани в параграф A284;
- дали има конкретни местоположения, в които може да е необходимо изпълнението на процедури за получаването на достатъчни и уместни доказателства за информацията за устойчивостта, които са важни за предвидените потребители (например ако информацията за здравето и безопасността на работното място е от особена важност за потребителите и тази информация е ограничена до едно или две предприятия или бизнес единици);
- естество и обхват на случаите на неправилно докладване или недостатъците на контрола, идентифицирани в предприятията по време на предходни ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта.

Ресурси, необходими за изпълнението на ангажимента (вж. параграф 96(б))

A289. Въпросите, които могат повлияят на практикуващия професионален счетоводител при определянето на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимент за

изразяване на сигурност относно устойчивостта за група, включително практикуващия(те) професионален(ни) счетоводител(и) на компонент(и), включват, например:

- дали се очаква да се получат достатъчни и уместни доказателства от регистрите, съхранявани от ръководството на групата, като се вземат предвид:
 - разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда;
 - системата за вътрешен контрол на предприятието, включително информационната система, и степента на нейната централизация. Така например, необходимостта да се включи практикуващият професионален счетоводител на компонент може да е по-голяма, когато системата за вътрешен контрол е децентрализирана;
- дали практикуващият професионален счетоводител знае за работа, която е била извършена или ще бъде извършена относно информацията за устойчивостта, която е обобщена от други предприятия, които са под контрола на предприятието;
- географската разпръснатост на предприятията или бизнес единиците, от които е обобщена информацията;
- процес на ръководството за получаване на информация от веригата на стойността. При някои обстоятелства, критериите могат да позволяват на ръководството да прогнозира информацията, която да бъде докладвана, чрез използването на усреднени статистически данни за сектора и други приблизителни показатели, ако ръководството не е в състояние да получи информацията, след като е положило разумни усилия да го направи;
- споразумения за достъп или ограничения върху достъпа до информация. Така например, може да е необходимо да се използва работата на практикуващ професионален счетоводител на компонент, в случай че достъпът на практикуващия професионален счетоводител до информацията от предприятие в конкретна юрисдикция е ограничен;
- познания и опит на екипа по ангажимента. Така например, практикуващият професионален счетоводител на компонент може да има по-голям опит и по-задълбочени познания за местните закони или нормативни разпоредби, бизнес практики, език и култура в сравнение с практикуващия професионален счетоводител;
- предходен опит от използването на работата на практикуващ(и) професионален(ни) счетоводител(и) на компонент(и).

A290. При определянето на естеството и обхвата на доказателствата, които да бъдат получени във връзка с информацията за устойчивостта от компоненти на група или компоненти на веригата на стойността, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа следните процедури:

- проверка на регистрите и документите, съхранявани от групата: надеждността на тези доказателства се определя от естеството и обхвата на регистрите и поддържащата документация, съхранявана от предприятието. В някои случаи, групата може да не води самостоятелни подробни регистри или документация по специфични въпроси, свързани с устойчивостта, за компоненти на групата, и в повечето случаи няма да го прави във връзка с компоненти на веригата на стойността;
- проверка на регистрите и документите на компонент: достъпът на практикуващия

професионален счетоводител до регистрите на компонент може да бъде установен като част от договорни или други споразумения между групата и компонента. Това е по-вероятно да е валидно за компоненти на група;

- тестване на процеса на ръководството за получаване на информация от компоненти на веригата на стойността: поради ограниченията, които може да съществуват по отношение на получаването на информация от веригата на стойността, в някои случаи процедурите на практикуващия професионален счетоводител могат да са ограничени до оценката дали ръководството е спазило изискванията на критериите и тестването на разумността на тази информация. Практикуващият професионален счетоводител може също така да получи доказателства от работата на друг практикуващ професионален счетоводител, ако такава работа е била извършена по отношение на тази информация. Независимо от каквито и да било ограничения, които могат да съществуват при получаването на информация от веригата на стойността, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи достатъчни и уместни доказателства. Вж. също параграфи A252–A253;
- получаване на потвърждения относно информацията за устойчивостта от компонент:
 - ако групата води независими регистри на информацията за устойчивостта, потвърждението от компонента в подкрепа на информацията в регистрите на предприятието от групата може да представлява надеждно доказателство;
 - ако групата не води независими регистри, информацията, получена в потвържденията от компонента, е просто изявление за това, което е отразено в регистрите, водени от компонента. Следователно, такива потвърждения, взети сами по себе си, не представляват достатъчни и уместни доказателства. При тези обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали може да бъде идентифициран алтернативен източник на независими доказателства;
- изпълнение на аналитични процедури спрямо регистрите, водени от групата, или относно информация, получена от компонента: ефективността на аналитичните процедури е вероятно да варира според оповестяванията или твърденията, и ще се влияе от обхвата и детайлността на наличната информация.

Дали да бъдат получени доказателства от работата, извършена от друг(и) практикуващ(и) професионален(ни) счетоводител(и) (вж. параграф 96(в))

A291. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва доклад „един за мнозина“ на друг практикуващ професионален счетоводител в качеството на доказателство, параграф 51 изисква практикуващият професионален счетоводител да прецени дали описанието на изпълнените процедури и резултатите от тях са подходящи за неговите цели. Използването на такъв доклад обаче не променя отговорността на практикуващия професионален счетоводител да получи достатъчни и уместни доказателства, за да осигури разумна база в подкрепа на заключението си за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта на групата.

Ниво на същественост (вж. параграфи 98–100)

A292. Преценката или определянето от практикуващия професионален счетоводител на нивото на същественост, когато това е приложимо, е уместно, когато се изпълняват процедури за оценка на риска, определя се естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, и се оценява дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване.

- A293. При преценяването на нивото на същественост за качествените оповестявания практикуващият професионален счетоводител следва активно да отрази факторите, които могат да доведат до потенциално съществено неправилно докладване (вж. параграф A300).
- A294. При преценяването или определянето на нивото на същественост практикуващият професионален счетоводител взема предвид оповестяванията, които могат да са от значение за предвидените потребители. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценка на риска са разработени и се изпълняват с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания (за ограничена степен на сигурност) или на ниво твърдения за оповестяванията (за разумна степен на сигурност). С оглед на това, преценките относно нивото на същественост и естеството и вероятността от потенциално неправилно докладване са от значение за подхода на практикуващия професионален счетоводител, включително за начина, по който информацията за устойчивостта се групира за целите на планирането и изпълнението на ангажимента, както е обяснено в параграфи A284-A287.
- A295. Професионалните преценки относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства, но не се влияят от степента на изразяваната сигурност. Тоест, 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 потребностите от информация на предвидените потребители.
- A296. Възможно е рамковите критерии да включват обсъждане на концепцията за нивото на същественост, която предоставя референтна рамка за преценяване или определяне на нивото на същественост от практикуващия професионален счетоводител. В случай че рамковите критерии не разглеждат нивото на същественост могат да бъдат приложени следните принципи:
- (а) преценките за въпроси, които са съществени за предвидените потребители на информацията за устойчивостта, се базират на преценка на общите потребности от информация на предвидените потребители като група;
 - (б) случаите на неправилно докладване, 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 устойчивостта.
- A297. Нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от виждането на практикуващия професионален счетоводител за общите потребности от информация на предвидените потребители като група. В този контекст е логично практикуващият професионален счетоводител да предположи, че предвидените потребители:
- (а) разполагат с разумни познания за въпросите, свързани с устойчивостта, и имат готовност да проучат информацията за устойчивостта с необходимото старание;
 - (б) разбират, че информацията за устойчивостта 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 въпроси, свързани с устойчивостта; и
 - (г) вземат разумни решения въз основа на информацията за устойчивостта.
- Освен ако ангажиментът не е разработен с цел да удовлетвори специфични потребности

от информация на конкретни потребители, обикновено възможният ефект от случаите на неправилно докладване върху конкретни потребители, чиито потребности от информация може да варират в широки граници, не се взема под внимание.

Пример:

Предприятие извършва дейности в глобален мащаб в различни сектори, включително здравеопазване и потребителски стоки. Предприятието е ангажирало външна консултантска фирма, която да събере данни относно гледните точки на заинтересованите страни по отношение на стратегията за устойчивост на предприятието. Предприятието е възприело подход, при който първо идентифицира най-уместните групи заинтересовани страни, които включват „клиенти, доставчици, организации с нестопанска цел, корпоративен/частен сектор, академични среди, консултанти, правителство, медии, финанси, търговски асоциации и мозъчни тръстове“. След това, предприятието получава пряка обратна връзка за това, как неговата стратегия за устойчивост се отразява на хората, по-широките общности и околната среда. След събирането на тези данни предприятието ги анализира, за да определи кои въпроси са важни за анкетираните лица, и докладва относно тези области.

A298. Нивото на същественост се отнася до информацията за устойчивостта в рамките на обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност. Следователно, когато ангажиментът обхваща някои, а не всички аспекти на информацията за устойчивостта, нивото на същественост се преценява само във връзка с тази част, която е обхваната от ангажимента за изразяване на сигурност.

A299. Не всички оповестявания включват едни и същи съображения относно нивото на същественост. Обикновено нивото на същественост се преценява или определя за различни оповестявания. Когато става въпрос за различни оповестявания едни и същи предвидени потребители могат да имат различни потребности от информация, различен толеранс по отношение на неправилно докладване, или оповестяванията могат да бъдат изразени при използването на различни мерни единици. Вземането предвид на качествени фактори може да помогне на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира оповестявания, които е възможно да са по-съществени за предвидените потребители. Така например, за предвидените потребители информацията за безопасността на храните или лекарствата може да е по-важна от информацията за рециклирането на неопасни отпадъци, тъй като последствията от лошите стандарти за безопасност при производството на храни или лекарства вероятно са по-сериозни за човешкото здраве, отколкото тези от неретицирането на неопасни отпадъци. Поради това те могат да проявяват по-ниска толерантност към неправилно докладване на информация за безопасността на храните или лекарствата, отколкото към рециклирането на неопасни отпадъци.

Качествени фактори (вж. параграф 98(а))

A300. Примерите за фактори, които може да са от значение за практикуващия професионален счетоводител при преценяването на нивото на същественост за качествените оповестявания, включват:

- брой лица или предприятия, върху които свързаният с устойчивостта въпрос оказва влияние, както и сериозността на неговото въздействие. Така например, разливът на опасен отпадък може да засегне малък брой хора, но последствията от него биха могли да доведат до сериозни неблагоприятни последици за околната среда;
- взаимодействие и относителна значимост на множество теми и аспекти от теми;

- форма на представяне на информацията за устойчивостта, когато приложимите критерии дават възможност на различно представяне;
- естество на потенциалното неправилно докладване и кога то би се считало за значимо, например, естеството на отклоненията от съответния контрол, когато информацията за устойчивостта представлява изявление, че съществува процес или че контролът е ефективен;
- дали потенциално неправилно докладване би оказало влияние върху спазването на закон или нормативна разпоредба, включително дали има стимули за ръководството или дали се оказва натиск върху ръководството за постигането на очаквана цел или резултат. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да прецени потенциално неправилно докладване като съществено, ако то засяга прага, над който предприятието би трябвало да заплати данък върху въглеродните емисии;
- дали потенциално неправилно докладване е значимо, като се има предвид разбирането на практикуващия професионален счетоводител за известни предходни комуникации до предвидените потребители по въпроси, свързани с техните потребности от информация, например, във връзка с очаквания резултат от целите или целевите показатели - степента, в която потенциално неправилно докладване би повлияло върху предприятието при постигането на целта или целевия показател;
- когато съответният въпрос, свързан с устойчивостта, се отнася до 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;
- ако приложимите критерии включват концепцията за надлежна проверка („дю дилидженс“) на въздействията - естеството и обхватът на тези въздействия. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали в оповестяванията на предприятието са пропуснати, или са били представени неправилно, действията, които са били предприети за предотвратяването или смекчаването на отрицателните въздействия, или са били пренебрегнати допълнителни отрицателни въздействия, или действията на предприятието за предотвратяване или смекчаване на отрицателните въздействия не са били ефективни;
- за оповестяванията, които са изложени в текстова форма - дали степента на детайлност на описанието или общият тон на думите, използвани за описването на предмета, може да доведе до подвеждаща картина за потребителите на информацията за устойчивостта;
- как представянето на информацията влияе върху възприятието на потребителите за информацията. Така например, когато ръководството представя оповестяванията под формата на графики, диаграми или изображения, съображенията относно нивото на същественост могат да включват дали използването на различни величини за ос „х“ и ос „у“ на графиката може да бъде потенциално подвеждащо.

Съображенията относно нивото на същественост за количествени оповестявания (вж. параграф 98(б))

A301. Количествените фактори се отнасят до величината на случаите на неправилно докладване съотнесени към оповестяванията, ако има такива, които са:

- (а) изразени с помощта на числа; или

- (б) свързани по друг начин с числени стойности (например, броят наблюдавани отклонения от съответния контрол може да е уместен количествен фактор, когато информацията за устойчивостта е изявление, че контролът е ефективен).

A302. Когато се определя нивото на същественост за количествените оповестявания качествените фактори също могат да са от значение. Примери за качествени фактори са предоставени в параграф A300.

A303. За оповестявания, които са количествени (например ключов показател за ефективност, изразен с помощта на числа), нивото на същественост може да бъде определено чрез прилагането на процент към отчетените показатели или към избран еталон (база за сравнение), свързан с оповестяването.

Примерите за прагове могат да включват x% от инвестиция в общностни проекти (в часове или в парично изражение), y% от потребената електроенергия (в kWh) или z% от рехабилитираната земя (в хектари).

A304. Факторите, които могат да се отразят на определянето на подходящ еталон и процент, включват:

- (а) Елементи на оповестяването. Така например, ако има елемент, който е вероятно да бъде във фокуса на предвидените потребители, той може да бъде подходящ еталон.
- (б) Относителната променливост на еталона. Така например, ако еталонът варира в значителни граници от един период спрямо друг, може да е подходящо да се определи ниво на същественост, свързано с долната граница на диапазона на колебанията, дори ако през текущия период той е по-висок.
- (в) Изискванията на приложимите критерии. Ако приложимите критерии определят процентен праг за нивото на същественост, това може да осигури референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при определянето на нивото на същественост за оповестяването.

A305. Приложимите критерии могат да изискват оповестявания на финансова информация за историческата цена. Така например, докладваните теми могат да включват общностни инвестиции, разходи за обучение или данъци по юрисдикции. Същите могат да бъдат включени и във финансовия отчет на предприятието. Практикуващият професионален счетоводител, или друг практикуващ професионален счетоводител може да е ангажиран да извърши одит на този финансов отчет (вж. също параграф A14). Нивото на същественост, използвано за тези аспекти на оповестяванията, не е задължително да бъде същото като нивото на същественост, използвано при одита на финансовия отчет на предприятието.

Кога от предприятието се изисква да прилага както финансова същественост, така и същественост на въздействието (вж. параграф 99)

A306. Ако отчетна рамка или разработени от предприятието критерии изискват прилагането на двойна същественост, както е описано в параграф A337, параграф 99 изисква практикуващият професионален счетоводител да вземе предвид както финансовата същественост, така и съществеността на въздействието, когато преценява или определя нивото на същественост за целите на планирането и изпълнението на процедурите, и определянето дали идентифицираното неправилно докладване е съществено, така че:

- (а) за количествените оповестявания обикновено би било използвано по-ниско ниво за финансовата същественост или съществеността на въздействието; и

- (б) за качествените оповестявания – при прилагането на факторите в параграф А300 и другите съображения за случаите на неправилно докладване в параграфи А491–А493, обикновено би била използвана по-висока степен на детайлност, необходима за финансовата същественост или съществеността на въздействието.

Същественост на представянето (вж. параграф 100)

А307. Съществеността на представянето може да бъде използвана по време на различни етапи от ангажимента за изразяване на сигурност. Така например, съществеността на представянето може да бъде полезна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания (в ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност), или да помогне за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията (в ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност), както и за определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури.

А308. По отношение на количествените оповестявания, планирането на ангажимента единствено с цел разкриване на индивидуално съществено неправилно докладване пренебрегва риска от обобщаване, който представлява вероятността обобщаването на случаи на некоригирано и неразкрито неправилно докладване да превиши нивото на същественост. Риск от обобщаване възниква, тъй като информацията за устойчивостта може да е представена в разбивка и практикуващият професионален счетоводител може да разработва и изпълнява процедури за изразяване на сигурност поотделно върху тази, представена в разбивка информация. Поради това, при планирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите може да е уместно практикуващият професионален счетоводител да:

- (а) определени съществеността на представянето за количествените оповестявания, за да намали риска от обобщаване до подходящо ниско ниво; и
- (б) прецени какви видове грешки или пропуски потенциално биха представлявали съществено неправилно докладване, когато бъдат обобщени с други случаи на неправилно докладване.

А309. Определянето на съществеността на представянето не представлява опростено механично изчисление и включва използването на професионална преценка. То се влияе от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието, което се актуализира в хода на изпълнение на процедурите за оценка на риска. Факторите, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид при определянето на съществеността на представянето, включват следните:

- обхват на разбивката на оповестяванията. Така например, в ангажимент за група, с увеличаването на обхвата на разбивката по компоненти обикновено би било подходящо да се използва по-ниско ниво на същественост на представянето, за да се адресира рискът от обобщаване. Относителната значимост на компонента за отчетното предприятие може да окаже влияние върху обхвата на разбивката (например, ако един компонент представлява голяма част от отчетното предприятие, разбивката по компоненти вероятно ще бъде по-малка);
- очаквания за естеството, честотата и мащаба на случаите на неправилно докладване на представените в разбивка оповестявания, включително тези, които са били идентифицирани в предходни ангажименти.

- A310. В някои случаи практикуващият професионален счетоводител може да извърши процедури за оценка на риска или допълнителни процедури по отношение на дадено количествено оповестяване, например като една популация (т.е. не в разбивка). В тези случаи съществеността на представянето, използвана за целите на изпълнението на тези процедури, е същата като нивото на същественост.
- A311. Съществеността на представянето не адресира случаи на неправилно докладване, които биха били съществени единствено поради качествени фактори, които оказват влияние върху тяхната значимост. Въпреки това, разработването на процедури за повишаване на вероятността от идентифициране на неправилно докладване, което е съществено единствено поради качествени фактори, в степента, в която това е възможно да се направи, също може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при адресирането на риска от обобщаване.

Преразглеждане на нивото на същественост в хода на ангажимента (вж. параграф 101)

- A312. Нивото на същественост може да бъде преразгледано в резултат от промяна в обстоятелствата по време на ангажимента за изразяване на сигурност (например освобождаването от значителна част от бизнеса на предприятието), нова информация или промяна в разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговите дейности в резултат от изпълнението на процедурите. Така например, по време на ангажимента може да стане ясно, че процентът на значими категории продукти, за които се оценяват последствията върху здравето и безопасността на клиентите с цел подобряване, вероятно ще се различава съществено от очаквания по време на планирането. Ако в хода на ангажимента практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е необходимо различно ниво на същественост, възможно е да се наложи да преразгледа и съществеността на представянето или естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури.

Процедури за оценка на риска

Разработване и изпълнение на процедури за оценка на риска (вж. параграфи 103O–105)

- A313. Процедурите за оценка на риска са част от динамичен процес, който изисква повторението на определени стъпки. Могат да бъдат разработени първоначални очаквания относно рисковете от съществено неправилно докладване, които могат да бъдат прецизирани впоследствие в хода на работата на практикуващия професионален счетоводител по ангажимента или ако бъде получена нова информация. Сами по себе си процедурите за оценка на риска не предоставят достатъчни и уместни доказателства, които да послужат като база за заключението за изразяване на сигурност.
- A314. Естеството и обхватът на процедурите за оценка на риска ще варират според това дали става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена или на разумна степен на сигурност, както и според естеството и обстоятелствата на предприятието (например дали политиките или процедурите, и процесите и системите на предприятието, са формализирани), естеството и сложността на въпросите, свързани с устойчивостта, и характеристиките на събитията или условията, които биха могли да доведат до съществено неправилно докладване. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които следва да бъдат изпълнени, за да се отговори на изискванията на настоящия МСИСУ, както е подходящо според степента на сигурност, която трябва да бъде получена. Задълбочеността на разбирането за това, какво се изисква от практикуващия професионален счетоводител, е по-малка от тази, която ръководството има за управлението на предприятието, и е по-малка за ангажимент за изразяване на

ограничена степен на сигурност, отколкото за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A315. Видовете процедури за оценка на риска, изпълнени от практикуващия професионален счетоводител, могат да включват следните:

- (а) проучващи запитвания от ръководството към подходящи лица от звеното за вътрешен одит (ако има такава функция) и към други лица в рамките на предприятието, които съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да помогне при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка;
- (б) аналитични процедури; и
- (в) наблюдение и проверка.

A316. Информацията, получена от практикуващия професионален счетоводител чрез проучващи запитвания, може да осигури важни доказателства (например в подкрепа на необходимото разбиране за предприятието и неговата среда, и за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието); при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност обаче, сами по себе си проучващите запитвания не са достатъчни за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения.

A317. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска може да е свързано с получаването на доказателства от множество източници, включително:

- (а) взаимодействие с ръководството, лицата, натоварени с общо управление и друг ключов за предприятието персонал, който може да включва персонал в рамките на предприятието, зает във функции, имащи отношение към информацията за устойчивостта (например „Човешки ресурси“), или вътрешните одитори;
- (б) определени външни страни, например регулаторни органи, независимо дали преки или непреки;
- (в) публично достъпна информация за предприятието и неговия отрасъл, например, публикувани от предприятието съобщения за пресата, материали за анализатори или срещи с групи инвеститори, доклади на анализатори или информация по въпроси, свързани с устойчивостта.

A318. Практикуващият професионален счетоводител може да извърши допълнителни процедури едновременно с процедурите за оценка на риска, когато е ефективно да направи това.

Пример:

- Получените доказателства, които подпомагат идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, могат да помогнат и за оценката на оперативната ефективност на контролите.

Разглеждане на информацията от процедурите за приемане и продължаване на ангажимент (вж. параграф 104)

A319. Параграф 75 изисква практикуващият професионален счетоводител да получи предварителни знания за конкретните обстоятелства на ангажимента, които да осигурят подходяща база за установяване дали предварителните условия за ангажимента са налице. Това предварително познание обикновено не е достатъчно, за да изпълни

изискванията в параграфи 103О и 103Р, но може да осигури важни доказателства в подкрепа на необходимото разбиране. При изпълнението на процедури за оценка на риска практикуващият професионален счетоводител може да допълни разбирането си за приложимите критерии, получено при приемането на ангажимента, с информация, получена от, например:

- когато това е приложимо, други ангажменти, извършени за предприятието от лидера, отговорен за ангажимента, например одит на финансовия отчет или проверка по конкретни въпроси (например проверка на потреблението на вода за съществена дейност в рамките на предприятието);
- предходен опит от работа с предприятието, ако тази информация продължава да бъде уместна и надеждна в качеството на доказателство във връзка с настоящия ангажимент.

Обсъждане с екипа по ангажимента (вж. параграф 105)

A320. Обсъжданията между лидера, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента, и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, могат:

- да предоставят възможност на по-опитни членове на екипа по ангажимента, включително лидера, отговорен за ангажимента, да споделят своите знания въз основа на познанията си за предприятието. Споделянето на информация допринася за придобиването на по-широко разбиране от всички членове на екипа по ангажимента;
- дава възможност на членовете на екипа по ангажимента да обменят информация за това, как и къде информацията за устойчивостта би могла да е податлива на съществено неправилно докладване, което е резултат на измама или грешка;
- да подпомогнат екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента.

A321. Когато ангажиментът се изпълнява от едно лице, например самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, вземането предвид на въпросите, посочени в параграф 105, въпреки това може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване.

Придобиване на разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и информацията за устойчивостта (вж. параграф 106)

A322. Характеристиките на събитията или условията, които биха могли да доведат до съществено неправилно докладване в оповестяванията, могат да включват сложност, преценка, промяна, несигурност или податливост на неправилно докладване, които са резултат на предубеденост на ръководството, или измама, която води до податливост на оповестяванията на съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка.

A323. Същественото неправилно докладване в информацията за устойчивостта, които са резултат на измама или предубеденост на ръководството, могат да са свързани с въпроси като посочените по-долу:

- неправилно докладване на информацията за устойчивостта (включително пропускане на информация) с цел избягване на санкции или глоби, потенциално агресивни или прекалено оптимистични вътрешни или външни цели,

преднамерено неточни или подвеждащи продуктови или корпоративни публични изявления или твърдения;

- пропускане на въпроси, свързани с устойчивостта, при идентифицирането на въпросите, които следва да бъдат включени в информацията за устойчивостта, които може да са неблагоприятни или за които е трудно да бъде получена информация, въпреки че тези въпроси са съществени за предвидените потребители;
- неправилно докладване на информацията за устойчивостта, за да може предприятието да бъде разгледано благоприятно във връзка с бъдещи начинания, или да бъде фактор при финансиране, споразумения с доставчици или клиенти, или преговори;
- неправилно докладване на информацията за устойчивостта, за да се намалят задълженията за данък върху въглеродните емисии или да се надценят създадените въглеродни кредити;
- преднамерено докладване по предубеден начин на информация за устойчивостта, свързана с показателите за ефективност или стимули, свързани с възнагражденията, с цел да се въздейства върху резултата от поощрения или възнаграждения за постигнати резултати;
- натиск, свързан с получаването на определени сертификати или признания (например „зелен“ печат или рейтинг), или за да се изпълнят определени договорни условия;
- незрели системи за вътрешен контрол над докладването на устойчивостта.

A324. Характеристиките на събитията или условията, които биха могли да доведат до рискове от съществено неправилно докладване, могат да са различни за различните оповестявания. Така например:

- рисковете от съществено неправилно докладване, свързани с информация за отпадъците на предприятието, създадени от неговите собствени дейности, могат да са различни от рисковете от съществено неправилно докладване, свързани с информация за отпадъците, създадени нагоре или надолу по веригата на стойността на предприятието;
- рисковете от съществено неправилно докладване в историческа количествена информация могат да са различни от рисковете от съществено неправилно докладване в прогнозна качествена информация.

A325. Въпросите, свързани с устойчивостта, могат да са сложни за измерване или оценяване, или да са обект на несигурност. Така например, потенциалните климатични рискове, вероятността за тяхното възникване и техните очаквани краткосрочни, средносрочни и дългосрочни ефекти върху дадено предприятие и неговата верига на доставки, могат да са сложни за измерване и оценяване, и обект на висока степен на несигурност. В резултат от вътрешноприсъщата несигурност, рискът от съществено неправилно докладване в оповестяванията може да е по-висок, или може да е трудно да се идентифицират и оценят рисковете от съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта.

Определяне на уместността на приложимите критерии (вж. параграф 107)

A326. Определянето на уместността на приложимите критерии по време на ангажимента надгражда получените предварителни знания и обсъжданията със съответната(ите) страна(и) при оценяването на тяхната уместност преди приемането или продължаването на ангажимент, и включва преценка дали критериите притежават характеристиките на подходящите критерии в параграф 78 (вж. също параграф A199). Процедурите за оценка на риска на практикуващия професионален счетоводител са различни по своето естество и обхват от процедурите, които могат да са достатъчни за приемането или продължаването на ангажимент.

A327. Когато приложимите критерии включват рамкови критерии, които се считат за подходящи, както е описано в параграф A197, за практикуващия професионален счетоводител може да е достатъчно да определи, че при изготвянето на информацията за устойчивостта предприятието е приложило тези критерии. При други обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали оценката на критериите на етапа на приемане и продължаване все още е подходяща за целите на процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценка на риска. Съгласно параграф 107 се изисква по-подробно определяне на уместността на критериите, в случай че оценката на критериите на практикуващия професионален счетоводител вече не е подходяща. Случаят може да е такъв например, когато разработените от предприятието критерии са на разположение едва след приемането на ангажимента или когато при изготвянето на информацията за устойчивостта предприятието е приложило критерии, които се различават от това, което практикуващият професионален счетоводител е очаквал преди приемането или продължаването на ангажимента. Това може да се дължи на редица фактори, например:

- първоначално идентифицираните критерии вече не са подходящи за конкретните обстоятелства на предприятието;
- промени в съпоставимите отраслови практики;
- налични са нови или преработени критерии;
- предприятието прилага по-точни критерии;
- предприятието идентифицира недостатъчна конкретност в рамковите критерии, което налага разработването на критерии от предприятието.

A328. Определянето на уместността на приложимите критерии и оценяването на целесъобразността на тяхното прилагане помагат на практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането на податливост на оповестяванията на неправилно докладване. Така например, практикуващият професионален счетоводител може:

- да идентифицира елементи на приложимите критерии, които могат да са по-податливи на неправилно тълкуване и прилагане от предприятието при изготвянето на информацията за устойчивостта;
- да идентифицира къде предприятието може да използва преценка при прилагането на приложимите критерии и това да породи рискове от съществено неправилно докладване, което е резултат на неправилни преценки при конкретните обстоятелства на предприятието;
- да идентифицира аспекти на приложимите критерии, които могат да са по-податливи на манипулация, например когато предприятието има право да изготвя информация на база „спазвай или обяснявай“, при условие че предприятието има разумна база, за да го направи;

- да определи, че липсва процес на предприятието за идентифициране или разработване и прилагане на приложимите критерии, което може да породи рискове от съществено неправилно докладване, свързани с уместността или подходящото прилагане на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на предприятието.

A329. Рамковите критерии могат да не се считат за подходящи сами по себе си (например могат да са непълни или обект на тълкуване при прилагането). Поради това може да се наложи предприятието да допълни рамковите критерии, за да може приложимите критерии да станат подходящи. Процесът по разработване на приложимите критерии и прилагането им към въпросите, свързани с устойчивостта, може да е сложен, да изисква преценка и да е податлив на предубеденост. Определянето, изисквано съгласно параграф 107, може да доведе до идентифициране от практикуващия професионален счетоводител на оповестявания, при които е налице повишена податливост на неправилно докладване или да накара практикуващият професионален счетоводител да прецени уместността на приложимите критерии.

A330. Определянето на уместността на приложимите критерии може да включва придобиването на разбиране за:

- несигурността и сложността, свързани с идентифицирането на рамкови и разработени от предприятието критерии, използвани за допълване на рамката;
- критериите по отношение на процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана;
- критериите за идентифициране на отчетните граници и дали това се различава за всяко оповестяване;
- ако е приложимо, как предприятието разработва свои собствени критерии, включително критерии, които се използват за допълване на рамковите критерии;
- контролите върху процеса на предприятието за идентифициране или разработване и прилагане на приложимите критерии;
- дали има разпоредби за облекчения. Такова облекчение може да има във връзка със задълженията за оповестяване през определен период (например дадено предприятие може да е задължено да предоставя информация за околната среда само за първите три години от докладването) или във връзка с данни и информация, които са необходими за изготвянето на информацията за устойчивостта (например за адресиране на опасения относно първоначалните разходи и ограниченията в ресурсите при получаването на необходимата информация, когато става въпрос за информация нагоре и надолу по веригата на стойността).

A331. Разбирането на процеса за идентифициране или разработване и прилагане на приложимите критерии, включително процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, също може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при определянето на уместността на приложимите критерии, включително дали критериите:

- адресират целта на информацията за устойчивостта;
- са прозрачни;
- включват ангажимент с предвидените потребители или техните представители при идентифицирането на потребностите им от информация за целите на вземането на решения;

- адресират начина, по който критериите се прилагат при конкретните обстоятелства на предприятието, включително избора и приложението на отчетните политики в съответствие с приложимите критерии;
- предоставят подходящи основания за използването на критериите;
- вземат предвид дали критериите са достатъчно конкретни относно това, как трябва да бъдат измерени или оценени въпросите, свързани с устойчивостта.

Специфични съображения за определяне уместността на критериите за качествена информация (вж. параграфи 78(в), 107)

A332. При някои обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може да определи, че критериите за качествена информация са неподходящи. Така например, не притежават всички характеристики на подходящите критерии, тъй като им липсва конкретност или не съществуват критерии за качествена информация. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да обмисли:

- да поиска от предприятието да разработи подходящи критерии;
- да поиска от предприятието да не докладва информацията, която би се получила в резултат от прилагането на неподходящи критерии, но ако то все пак реши да докладва тази информация, да я идентифицира ясно като друга информация, която не попада в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност, и да изпълни процедурите в съответствие с параграфи 171–177.
- дали информацията може да е подвеждаща и въздействието върху приемането и продължаването на ангажимента;
- въздействието върху заключението за изразяване на сигурност.

Специфични съображения за определяне уместността на критериите за процеси, системи и контроли (вж. параграфи 78(в), 107)

A333. Когато информацията за устойчивостта относно процеси, системи и контроли е обект на ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали критериите обхващат следните:

- (а) дали заключението за изразяване на сигурност обхваща описанието на процеса, системите или контролите на предприятието:
 - (i) целите на контрола и контролите, разработени за постигането на тези цели;
 - (ii) процедурите и регистрите, както в информационните технологии, така и в ръчните системи, чрез които въпросите, свързани с устойчивостта, както и значимите събития и условия, които са от значение за информацията за устойчивостта, се записват, обработват, коригират при необходимост и прехвърлят към отчетената информация за устойчивостта;
- (б) ако заключението за изразяване на сигурност обхваща уместността на дизайна на процесите, системите или контролите:
 - (i) идентифициране на рисковете, които представляват заплахата за постигането на целите на контрола, посочени в описанието на процесите, системите или контролите; и
 - (ii) дали идентифицираните контроли в това описание биха осигурили разумна степен на сигурност за постигането на целите на контрола, ако функционираха по описания начин;

- (в) ако заключението за изразяване на сигурност обхваща оперативната ефективност на процесите, системите или контролите - дали контролите са били прилагани последователно, както е предвидено, през целия посочен период.

Специфични съображения за определяне уместността на критериите за изпълнението (вж. параграфи 78(в), 107)

А334. Когато преценява дали критериите за оценяване на постигнатите от предприятието резултати са подходящи, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали критериите обхващат:

- (а) мерките или еталоните, използвани за определянето на целевите показатели, ключовите показатели за ефективност, ангажиментите или други цели, спрямо които се измерва изпълнението; и
- (б) методите на измерване или оценяване на постигнатите от предприятието резултати.

Специфични съображения за определяне уместността на критериите за прогнозната информация за устойчивостта (вж. параграфи 78(в), 107)

А335. Когато преценява дали критериите, които следва да бъдат приложени при изготвянето на прогнозната информация на предприятието, са подходящи, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали критериите обхващат:

- (а) базата на предположенията, които ще бъдат използвани, и естеството, източниците и обхвата на несигурност, вътрешноприсъщи на тези предположения; и
- (б) методите за измерване или оценяване, които следва да бъдат използвани за прогнозната информация за устойчивостта, която ще бъде изготвена на базата на предположенията в подточка (а).

Уместност на критериите (вж. параграфи 78(в)(i), 107)

А336. Когато преценява дали критериите са уместни, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали критериите:

- (а) водят до информация за устойчивостта, която подпомага вземането на решения от предвидените потребители;
- (б) са били разработени от предприятието или от външна страна чрез процес, който се фокусира върху идентифицирането или оценяването дали информацията за устойчивостта подпомага вземането на решения от предвидените потребители, включително общите видове решения, които се очаква да бъдат взети от предвидените потребители на базата на целите на информацията за устойчивостта;
- (в) адресират вътрешноприсъщото ниво на измерването или оценяването на несигурността при прилагането на критериите при конкретните обстоятелства на ангажимента, включително дали информацията за устойчивостта, която е обект на висока вътрешноприсъща несигурност на измерване или оценяване, е придружена от оповестявания, които изясняват естеството и обхвата на несигурността;
- (г) посочват нивото на обобщаване или разбивка на информацията, или включват принципи за определяне на подходящото ниво на обобщаване или разбивка при конкретните обстоятелства;
- (д) съответстват на тези, които са общопризнати като подходящи в контекста на отрасъла или сектора на предприятието, или дали има обосновани причини тези

критерии да не бъдат използвани (например предприятието разработва по-уместни критерии);

- (е) позволяват пропускане на оповестявания за устойчивостта само при обстоятелства, когато това е уместно. Така например, критериите могат да дават възможност на предприятието да изключи определени оповестявания, ако:
 - (i) отчетните процеси все още не са напълно зрели, например че информацията е непълна или не е на разположение, и критериите изискват от предприятието да оповести този факт и причините за пропускането на оповестяванията;
 - (ii) оповестяването не е приложимо при конкретните обстоятелства на предприятието;
 - (iii) има юридически пречки, възпрепятстващи оповестяването;
 - (iv) в изключително редки обстоятелства, когато информацията за устойчивостта е конфиденциална или когато би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от оповестяването ще превишат ползите за обществения интерес от тях, например информация, която би могла да попречи на разследването на действително или предполагаемо незаконно деяние;
- (ж) са конкретни за теми и аспекти от теми, които ще доведат до информация, която подпомага вземането на решения от предвидените потребители, като дали критериите за:
 - (i) процесите, системите или контролите включват, например, цели на контрола за оценяване на уместността на техния дизайн (вж. също параграф A333);
 - (ii) изпълнението включва целеви показатели, ключови показатели за ефективност, ангажименти или цели, спрямо които се оценява изпълнението, и методи на измерване или оценяване на това изпълнение (вж. също параграф A334);
 - (iii) прогнозната информация включва базата за оценяване на разумността на стоящите в основата предположения и методи за изготвяне, основани на тези предположения (вж. също параграф A335); или
 - (iv) историческата информация включва методите на измерване или оценяване на дейностите на предприятието.

Съображения относно уместността на критериите, когато се прилага финансова същественост или същественост на въздействието (вж. параграфи 99, 107)

A337.Подходящите критерии, които подпомагат вземането на решения от предвидените потребители, могат да се отнасят до:

- (а) или:
 - (i) съществените въздействия на въпросите за околната среда, социалните въпроси и въпросите, свързани с управлението, върху стратегията, бизнес модела и постигнатите от предприятието резултати, които могат да бъдат наричани „финансова същественост“, или
 - (ii) съществените въздействия на дейностите, продуктите и услугите на предприятието върху околната среда, обществото или икономиката, които могат да бъдат наричани „същественост на въздействието“, или

- (б) финансовата същественост и съществеността на въздействието заедно могат да бъдат описани от приложимите критерии като „двойно ниво на същественост“.

Пълнотата на критериите (вж. параграфи 78(в)(ii), 107)

A338. Когато оценява пълнотата на критериите, включително разработените от предприятието критерии за допълване на използваните рамкови критерии, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали те адресират:

- теми или аспекти от теми, за които би могло разумно да се очаква да засегнат решенията на предвидените потребители, или които не могат да бъдат лесно измерени или оценени като другите теми или аспекти от теми;
- базата за съществените преценки при изготвянето на информацията за устойчивостта;
- източника на съществена вътрешноприсъща несигурност при прилагането на критериите;
- отчетните граници.

Надеждност на критериите (вж. параграфи 78(в)(iii), 107)

A339. Когато преценява дали критериите са надеждни, практикуващият професионален счетоводител може да прецени:

- дали измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, може да бъде извършено с нужната степен на точност, за да бъдат подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- дали критериите се основават на дефиниции с незначителна или никаква двусмисленост;
- дали прилагането на критериите позволява разумно последователно измерване или оценяване на въпросите, свързани с устойчивостта, когато се използват при сходни обстоятелства от различни страни;
- източниците на критериите и процеса, използван за тяхното разработване.

Неутралност на критериите (вж. параграфи 78(в)(iv), 107)

A340. Когато преценява дали критериите са неутрални практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали критериите:

- изискват балансирано оповестяване на благоприятна и неблагоприятна информация, и дали не са обект на предубеденост на ръководството чрез изключване на теми или аспекти от теми единствено на базата, че те могат да се отразят негативно на предприятието;
- не водят до информация, която е подвеждаща за предвидените потребители при тълкуването на информацията за устойчивостта;
- са последователни между отчетните периоди, освен ако има разумна база за промяна;
- адресират начина на представяне и оповестяване на информацията, за да се намали възможността за предубеденост на ръководството;
- са разработени от предприятието (например могат да са обект на предубеденост на ръководството).

A341. Когато критериите не са последователни спрямо прилаганите през предходните отчетни периоди, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали:

- предприятието има разумна база за промяната, например, предприятието може да развива и подобрява своя процес за изготвяне на информация за устойчивостта, и разработените от предприятието критерии може да са били променени, за да отразят по-подходящи или модерни подходи, данни или методи;
- базата за промяната е оповестена и обяснена в достатъчна степен в информацията за устойчивостта;
- критериите са различни от тези, което се използват обичайно в отрасъла или сектора на предприятието, тъй като това може да е индикатор за предубеденост на ръководството;
- промяната води до информация, която винаги е позитивна (например ръководството променя критериите всяка година по такъв начин, че резултатът да изглежда по-позитивен).

Разбираемост на критериите (вж. параграфи 78(v)(v), 107)

A342. Когато преценява дали критериите са разбираеми, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали те:

- са ясни и недвусмислени;
- ще позволят на предвидените потребители лесно да разпознават основните аргументи и да правят правилни изводи дали те влияят на вземането на решения;
- ще доведат до представяне, което не прикрива уместна информация;
- ще доведат до ясно представяне на информацията за устойчивостта по начин, който ефективно обобщава и насочва вниманието върху ключови характеристики на докладваната информация;
- ще доведат до информация за устойчивостта, която е последователна, лесна за проследяване, ясна и логична;
- ще доведат до информация за устойчивостта, която може да бъде откривана лесно, например, може да е трудно информацията да бъде открита, ако е разпръсната в различни доклади, интернет страници или включена като препратка;
- ще доведат до информация за устойчивостта, която е подходящо балансирана между краткост, за да бъде разбираема, и уместност;
- ще доведат до логични и съпоставими времеви периоди, независимо дали са:
 - момент във времето (например за описание и прилагане на процес, който не обхваща периода);
 - периоди, които са приключили (например за историческа информация);
 - периоди, които приключват в бъдещето (например за стратегии, целеви показатели или ангажименти).

Разбиране за отчетните политики на предприятието (вж. параграфи 108–109)

A343. Отчетните политики са базите, конвенциите, правилата и практиките, прилагани от предприятието при изготвянето и представянето на информацията за устойчивостта. Сами по себе си отчетните политики на предприятието не са критерии, но подпомагат предприятието при спазването на приложимите критерии. Необходимо е критериите да

съдържат достатъчни принципи като база за предприятието при избора и прилагането на отчетни политики, които съответстват на основните концепции и отговарят на целите на изискванията на критериите, както е обяснено в параграф A2. Ако съществуващите критерии не предоставят на предприятието достатъчни принципи за избор и прилагане на отчетните политики, може да се наложи да бъдат идентифицирани критерии от друга рамка или може да се наложи предприятието да разработи собствени критерии. Въпросите, които практикуващият професионален счетоводител може да обмисли при придобиването на разбиране за избора и прилагането от предприятието на отчетните политики, включително за промените и причините за тези промени, могат да включват:

- отчетните политики, използвани от подобни предприятия, например такива от същия отрасъл или юрисдикция;
- методите, които предприятието използва при признаването, оценяването, представянето и оповестяването на съществена информация за устойчивостта, или за адресирането на необичайни или извънредни обстоятелства;
- въздействието на съществените политики в спорни или нововъзникващи области, за които липсват авторитетни насоки или консенсус;
- промените в околната среда, например промени в приложимите критерии, закони и нормативни разпоредби, или възприетото тълкуване на критериите, което може да наложи промяна в отчетните политики на предприятието;
- критериите, законите и нормативните разпоредби, които са нови за предприятието, и кога и как предприятието ще приеме или спази тези изисквания.

A344. Примери за избор и прилагане от предприятието на отчетните политики в съответствие с рамковите критерии:

- Минна компания докладва информацията за устойчивостта в съответствие с рамка за устойчивост, която изисква конкретни оповестявания на рисковете и възможностите, свързани с човешките права и правата на местното население в металургичната и минната промишленост.
- При спазването на критериите предприятието също така избира и прилага отчетни политики, включително методи, които са били използвани за оповестяването на процесите на ангажимента и практиките за надлежна проверка („дю дилидженс“), свързани с човешките права и правата на местното население в конфликтни зони, с цел да се намалят свързаните с тях рискове.

Разбиране за предприятието и неговата среда

Разбиране за операциите, правната и организационната структура, собствеността и управлението, и бизнес модела на предприятието (вж. параграф 110(a))

A345. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи характеристиките на предприятието и неговата среда, които са от значение за информацията за устойчивостта и поради това е необходимо да бъдат разбрани. Основното съображение на практикуващия професионален счетоводител е дали разбирането, което е било придобито, е достатъчно, за да изпълни целта на процедурите за оценка на риска. Придобиването на разбиране от практикуващия професионален счетоводител може да е свързано с по-малко усилия, когато обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност е ограничен до определена информация за устойчивостта (например отделни показатели). От друга страна, може да е необходимо по-широко разбиране за предприятието и неговата среда, ако обхватът на ангажимента за изразяване

на сигурност разглежда множество теми или аспекти от теми. По същия начин, задълбочеността на разбирането за предприятието и неговата среда, необходима във връзка с ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, може да е по-малка от задълбочеността на разбирането, необходима във връзка с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A346. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда може да включва разбиране на следните:

- (a) естеството на предприятието и неговите бизнес рискове, свързани с устойчивостта, включително:
 - (i) естеството на дейностите, включени в отчетните граници, включително:
 - а. дали дейностите или операциите в рамките на отчетните граници са вътрешни или външни за предприятието;
 - б. приносът на всяка дейност или операция към информацията за устойчивостта, включително предприятия или операции в рамките на веригата на стойността, ако са съществени за информацията за устойчивостта; и
 - в. несигурността, асоциирана с количествата, докладвани в информацията за устойчивостта;
 - (ii) промените спрямо предходните периоди в характера на предприятието, неговите бизнес рискове или отчетни граници, включително дали е имало сливания, придобивания, продажби или аутсорсинг на функции;
 - (iii) честотата и естеството на прекъсванията на операциите;
- (б) Зрелостта на процесите и контролите над информацията за устойчивостта и степента, в която те включват използването на информационни технологии.

Разбиране за отчетните граници (вж. параграф 110(б))

A347. Разбирането за отчетните граници може да изисква анализ на сложни организационни структури (например множество оперативни звена в различни юрисдикции), договорни отношения и дейности по веригата на стойността на предприятието. Начинът, по който са организирани операциите, може да има последствия и за отчетните граници. Така например, даден обект може да е собственост на една страна, да се управлява от друга и да обработва материали само за трета страна, но свързаните с устойчивостта дейности на всички три предприятия да попадат в рамките на отчетните граници. Разбирането за дейностите в рамките на отчетните граници помага на практикуващия професионален счетоводител:

- да разбере дали оповестяванията са повлияни от сложността, преценката, промяната, несигурността или податливостта на неправилното докладване, което е резултат на предубеденост на ръководството или на измама;
- да идентифицира оповестяванията, за които може да е необходимо да се използва работата на други лица за получаването на достатъчни и уместни доказателства;
- да идентифицира членовете на екипа по ангажимента и други лица, с които лидерът, отговорен за ангажимента, обсъжда податливостта на оповестяванията на съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка;
- да прецени или определи подходящото ниво на същественост за съответните

оповестявания;

- да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури;
- да идентифицира оповестяванията, където може да е трудно да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства и в резултат от това - последствията за доклада за изразяване на сигурност.

Разбиране за целите, целевите показатели или стратегическите цели на предприятието (вж. параграф 110(в))

A348. Разбирането за целите, целевите показатели или стратегическите цели, отнасящи се до въпроси, свързани с устойчивостта, и мерките, използвани за оценяването на постигнатите от предприятието резултати, могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира стимулите и натиска, които повишават податливостта на информацията за устойчивостта към предубеденост на ръководството или измама.

Разбиране за правната и регулаторната рамка (вж. параграф 111)

A349. Ефектът на законите и нормативните разпоредби върху информацията за устойчивостта ще варира. Правната и регулаторната рамка се състои от тези закони и нормативни разпоредби, на които дадено предприятие е обект. Разпоредбите на някои закони или нормативни разпоредби могат да имат директно отражение върху информацията за устойчивостта с това, че могат да задават критерии, които следва да бъдат прилагани, или да посочват оповестявания, за които се изисква да бъдат включени в информацията за устойчивостта на предприятието.

A350. Други закони и нормативни разпоредби могат да нямат директно отражение върху определянето на оповестяванията в информацията за устойчивостта, но тяхното спазване може да е от фундаментално значение за оперативните аспекти на бизнеса. Неспазването на закони и нормативни разпоредби с фундаментален ефект върху операциите на предприятието може да има последствия и за неговите оповестявания.

A351. За да придобие разбиране за правната и регулаторната рамка, и как предприятието спазва тази рамка, практикуващият професионален счетоводител може, например:

- да използва вече притежаваното разбиране за отрасъла на предприятието, регулаторните и други външни фактори;
- да актуализира разбирането си за тези закони и нормативни разпоредби, които установяват критерии, рамки, стандарти или насоки;
- да отправи запитване към ръководството относно други закони или нормативни разпоредби, за които може да се очаква да имат фундаментален ефект върху операциите на предприятието;
- да отправи запитване към ръководството относно политиките или процедурите на предприятието за спазване на законите и нормативните разпоредби.

Проучващи запитвания и обсъждане със съответните страни (вж. параграф 112)

A352. Проучващите запитвания към съответните страни и когато е подходящо, други лица в рамките на предприятието, могат да предоставят различна гледна точка на практикуващия професионален счетоводител при изпълнението на процедурите за оценка на риска.

Примери:

- Проучващи запитвания, насочени към лицата, натоварени с общо управление, могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да разбере обхвата на надзора върху изготвянето на информацията за устойчивостта от страна на лицата, натоварени с общо управление.
- Проучващи запитвания към ръководството могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да оцени целесъобразността на избора и приложението на приложимите критерии.
- Проучващи запитвания, насочени към юрисконсулта на предприятието, могат да предоставят информация по въпроси, като например съдебни производства, спазване на закони и нормативни разпоредби, знания за случаи на измама или подозирана измама, засягащи информацията за устойчивостта.
- Проучващи запитвания, насочени към функцията за управление на риска (или проучващи запитвания към лицата, изпълняващи тези функции), могат да предоставят информация за оперативните и регулаторните рискове, които могат да се отразят на информацията за устойчивостта.
- Проучващи запитвания, насочени към ИТ персонала, могат да предоставят информация за промени в системите, повреди в системите или проблеми с контрола, или други рискове, свързани с информационните технологии.

A353. Ако предприятието има звено за вътрешен одит, проучващите запитвания към подходящите лица в рамките на функцията могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да разбере предприятието и неговата среда, и системата за вътрешен контрол на предприятието, при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване.

Разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието (вж. параграфи 113O, 113P)

A354. Разбирането за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, подпомага практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането на видовете неправилно докладване, които могат да възникнат, и факторите, които оказват влияние върху рисковете от съществено неправилно докладване в оповестяванията.

A355. Нивото на формализираност на системата за вътрешен контрол на предприятието, включително контролната среда, процеса за оценка на риска на предприятието и процеса за текущ контрол над системата за вътрешен контрол, могат да варират в зависимост от размера и сложността на предприятието, естеството и сложността на въпросите, свързани с устойчивостта, и приложимите критерии.

A356. Естеството и обхватът на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието могат да варират с според сложността на ангажимента за изразяване на сигурност, както и естеството и сложността на въпросите, свързани с устойчивостта. Колкото повече се увеличава сложността на предприятието и въпросите, свързани с устойчивостта, толкова по-обширни процедури могат да са необходими, за да се придобие разбиране, например, чрез извършването на обхождане, за да се потвърдят резултатите от проучващите запитвания към персонала на предприятието. Обхождането включва избора на събития или условия и тяхното проследяване чрез приложим процес в информационната система.

A357O. В ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи обхвата на разбирането за компонентите на системата за вътрешен контрол, която е необходима за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания. Често няма да бъде необходимо да се придобие задълбочено разбиране и процедурите за придобиване на разбиране могат да са по-ограничени по обхват и с различно естество от тези, които се изискват в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Така например, в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може да получи достатъчно разбиране за информационната система чрез проучващи запитвания, но в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност може да се наложи да извърши обхождане.

A358. При някои обстоятелства въпросите, свързани с устойчивостта, могат да са свързани с контроли (т.е. контролите са аспектите от теми). Така например, информацията за устойчивостта може да описва разработването, въвеждането или ефективността на контролите върху здравето и безопасността на работното място. Параграф 106 изисква практикуващият професионален счетоводител да разбере въпросите, свързани с устойчивостта (в конкретния случай, контролите върху здравето и безопасността на работното място). При тези обстоятелства, параграфи 113O и 113P изискват от практикуващия професионален счетоводител да придобие разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието, свързана с процесите, използвани при разработването, въвеждането или прилагането на контролите върху здравето и безопасността на работното място, както и процесите за изготвяне на информацията за тези контроли.

A359. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответните компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието може да породни съмнения относно неговата способност да получи достатъчни и уместни доказателства, които да послужат като база за заключението за изразяване на сигурност, или може да означава необходимост да се оттегли от ангажимента, ако оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба. Например:

- опасенията относно почтеността на лицата, изготвящи информацията за устойчивостта, могат да са толкова сериозни, че да доведат практикуващия професионален счетоводител до заключението, че ангажиментът не може да бъде изпълнен;
- опасенията относно компетентността на ръководството и състоянието и надеждността на регистрите на предприятието могат да доведат практикуващия професионален счетоводител до заключението, че е малко вероятно да бъдат налице достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на немодифицирано заключение относно информацията за устойчивостта.

Контролна среда (вж. параграфи 114O, 114P)

A360. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за контролната среда, например как предприятието демонстрира поведение, което съответства на неговия ангажимент към почтеността и етичните ценности, може да му помогне при идентифицирането на рисковете от съществено неправилно докладване. Така например,

недостатъците в контролната среда могат да доведат до рискове от съществено неправилно докладване в оповестяванията в цялата информация за устойчивостта.

A361P. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на контролната среда може да му помогне да идентифицира потенциални проблеми в другите компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Това е така, защото контролната среда е основна за останалите компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Освен това, тази оценка може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване.

A362. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за контролната среда може да включва разбиране за контролите, процесите и структурите, които разглеждат:

- как ръководството изпълнява своите отговорности за упражняване на надзор, например културата на предприятието и ангажимента на ръководството към почтеността и етичните ценности;
- когато лицата, натоварени с общо управление са отделни от ръководството - независимостта на системата за вътрешен контрол на предприятието и надзора над нея от страна на лицата, натоварени с общо управление;
- възлагането на правомощия и отговорности от предприятието;
- как предприятието привлича, развива и задържа компетентни физически лица;
- как предприятието търси отговорност от лицата за изпълнението на техните задължения при преследването на целите на системата за вътрешен контрол на предприятието.

Прилагане в зависимост от мащаба

A363. Информацията за контролната среда в по-малко сложни предприятия може да не е налична в документален формат, по-специално когато комуникацията между ръководството и останалия персонал е неформална, но въпреки това тази информация може да продължава да бъде уместна и надеждна при конкретните обстоятелства. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да наблюдава миналите и настоящите практики на предприятието, и ангажимента към заинтересованите страни. Тези наблюдения могат да допринесат за разбирането на практикуващия професионален счетоводител за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, дори ако политиките не са били официално документирани.

Процес на предприятието за оценка на риска (вж. параграфи 115O, 115P)

A364. Разбирането за резултатите от процеса за оценка на риска на предприятието може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при:

- (а) идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване в оповестяванията; и
- (б) придобиването на разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и други обстоятелства, свързани с ангажимента.

A365P. Оценката на практикуващия професионален счетоводител дали процесът на предприятието за оценка на риска е подходящ при конкретните обстоятелства на предприятието дава възможност на практикуващия професионален счетоводител да разбере дали предприятието е идентифицирало рискове, които могат да възникнат, и какъв е неговият отговор на тези рискове. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на начина, по който предприятието идентифицира своите рискове, и как

оценява и адресира тези рискове, помагат на практикуващия професионален счетоводител да разбере дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са били идентифицирани, оценени и адресирани по подходящ начин според естеството и сложността на предприятието.

A366. В някои случаи критериите могат да изискват от предприятието да идентифицира и предостави информация за свързаните с устойчивостта рискове и възможности, или за процеса (процесите), чрез който (които) се идентифицират, оценяват и управляват рисковете и възможностите, свързани с устойчивостта. С оглед на това, разбирането за резултатите от процеса на оценка на риска на предприятието може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване, свързани с подходящото прилагане на приложимите критерии от страна на предприятието. Така например, в случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира потенциални недостатъци в процеса на оценка на риска на предприятието, той може да определи, че е налице повишен риск въпросите, свързани с устойчивостта, които се изисква да бъдат докладвани в съответствие с приложимите критерии, да не са били идентифицирани от предприятието и поради това, представянето или оповестяването на тези въпроси в информацията за устойчивостта да е непълно.

A367P. Не всички рискове, идентифицирани от предприятието, водят до рискове от съществено неправилно докладване. За да разбере как ръководството и лицата, натоварени с общо управление са идентифицирали рисковете, свързани с изготвянето на информацията за устойчивостта, и са взели решения за действията, които да предприемат за адресирането на тези рискове, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа как ръководството или, ако е уместно, лицата, отговарящи за управлението, са:

- (а) определили целите на предприятието с достатъчна прецизност и яснота, за да позволи идентифицирането и оценката на рисковете, свързани с целите;
- (б) идентифицирали рисковете за постигане на целите на предприятието и анализирали тези рискове като база за определяне на начина, по който трябва да бъдат управлявани; и
- (в) са взели предвид потенциала за измама при разглеждането на рисковете за постигане на целите на предприятието.

A368. В случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира рискове, които предприятието не е успяло да идентифицира, и тези рискове са от такъв характер, че практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат идентифицирани чрез процеса за оценка на риска на предприятието, това може да е индикатор, че процесът на предприятието за оценка на риска не е подходящ за конкретните обстоятелства на предприятието.

Процес на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (вж. параграфи 116O, 116P)

A369. Разбирането за резултатите от процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при:

- (а) идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване в оповестяванията;
- (б) придобиването на разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и останалите обстоятелства, свързани с ангажимента; и

- (в) определянето дали е необходимо да получи доказателства от тестове на контролите.

A370. Разбирането за резултатите от процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да предостави информация за недостатъци в контролите; не е задължително обаче липсата на резултати от процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол да е индикация, че контролите функционират ефективно. Липсата на резултати може да означава неефективен процес за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

A371P. Разбирането за процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имаща отношение към изготвянето на информацията за устойчивостта, може да включва разбиране за:

- (а) тези аспекти от процеса на предприятието, които адресират:
 - (i) продължаващи и индивидуални оценки за текущото наблюдение на ефективността на контролите, и идентифицирането и отстраняването на идентифицираните недостатъци на контрола; и
 - (ii) звеното за вътрешен одит на предприятието, ако има такова, включително неговото естество, отговорности и дейности; и
- (б) източниците на информация, използвани в процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, и базата, на която ръководството счита информацията за достатъчно надеждна за целта.

A372P. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол подпомага практикуващия професионален счетоводител при придобиването на разбиране за останалите компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Тази оценка също така може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията.

A373P. Въпросите, които могат да са от значение за практикуващия професионален счетоводител за придобиването на разбиране за начина, по който предприятието осъществява текущо наблюдение на своята система за вътрешен контрол, включват:

- (а) разработването на дейностите по текущо наблюдение, например, дали това е периодично или продължаващо текущо наблюдение;
- (б) извършването и честотата на дейностите по текущо наблюдение;
- (в) своевременната оценка на резултатите от дейностите по текущо наблюдение, за да се определи дали контролите са били ефективни; и
- (г) как идентифицираните недостатъци са били адресирани чрез подходящи действия за тяхното отстраняване, включително своевременно комуникиране на тези недостатъци с лицата, които носят отговорност за предприемането на такива действия за отстраняване на недостатъците.

A374P. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разгледа как процесът на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол адресира текущото наблюдение на контролите за обработка на информация, които са свързани с използването на информационни технологии. Това може да включва, например:

- (а) контроли за текущо наблюдение на сложна ИТ среда, които:

- (i) оценяват продължаващата ефективност на разработването на контроли за обработка на информация и ги модифицират, когато това е уместно, за да отразят промени в условията; или
- (ii) оценяват оперативната ефективност на контролите за обработка на информацията;
- (б) контроли, които извършват текущо наблюдение на разрешенията, прилагани в автоматизираните контроли за обработка на информацията, които налагат разделяне на задълженията;
- (в) контроли, които извършват текущо наблюдение на начините, по които се идентифицират и адресират грешки или недостатъци на контрола, свързани с автоматизирането на докладването за устойчивостта.

Прилагане в зависимост от мащаба

A375P. При по-малко сложни предприятия, и по-специално предприятия със собственик-управител, разбирането на практикуващия професионален счетоводител за процеса на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол често се фокусира върху начина, по който ръководството или собственикът-управител участват пряко в операциите, тъй като може да няма никакви други дейности по текущо наблюдение.

A376P. За предприятията, при които няма формализиран процес, разбирането за процеса за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва придобиването на разбиране за периодичните прегледи на информацията, които са разработени, за да допринесат към начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилно докладване.

Информационна система и комуникация (вж. параграфи 117–118)

A377. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да реши кои аспекти на информационна система имат отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, и може да отправи проучващи запитвания към съответна(ите) страна(и) за тези аспекти, като изпълнява други процедури, когато това е необходимо.

A378. Разбирането за информационната система може да включва разбиране за дейностите на предприятието, свързани с обработката на информацията, неговите данни и информация, ресурсите, които се използват в тези дейности, и политиките или процедурите, които определят във връзка с информацията за устойчивостта:

- (а) как се събират, документират, обработват, преглеждат, коригират и представят данните и информацията, включително качествената информация, в това число дали, и ако това е така, как, предприятието централизира дейностите, имащи отношение към докладването на устойчивостта. Тези политики или процедури може да включват вътрешни процеси за проверка, при които данните и информацията се проверяват за точност и пълнота от лицето, извършващо преглед, и се подписват като доказателство, че такъв преглед е бил извършен;
- (б) поддържащите регистри и друга уместна информация за въпросите, свързани с устойчивостта, относно потока на информация в информационната система; и
- (в) използваните процеси за изготвяне на информацията за устойчивостта, включително използваният процес на обобщаване, в това число, корекции на обобщаването, ако има такива.

A379. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за информационната

система може да бъде придобито по различни начини и може да включва:

- (а) проучващи запитвания към подходящ персонал относно процедурите, които са били използвани за инициирането, документирането, обработването и докладването на събития и условия, свързани с темите и аспектите от теми;
- (б) проверка на ръководствата за политиките или процесите, или друга документация на информационната система;
- (в) наблюдение над изпълнението на политиките или процедурите от персонала на предприятието; или
- (г) избор на събития или условия и тяхното проследяване чрез приложимия процес в информационната система (т.е. извършване на обхождане).

A380. Информационната система и комуникацията на предприятието е вероятно да включват използването на информационни технологии за събирането или обработването на данни и информация. Предприятията могат да използват сложни ИТ приложения, опростени електронни таблици или регистри на хартиен носител, или комбинация от тях. Информационната система включва ИТ средата, ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които са свързани с потоците и обработката на информация в информационната система. Използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата може да породи рискове, свързани с използването на информационни технологии. Например, промените в потока от информация в рамките на информационната система могат да бъдат резултат от програмни промени в ИТ приложенията или от преки промени на данните в базите данни, които участват в обработката или съхранението на тази информация.

Прилагане в зависимост от мащаба

A381. Информационната система и начинът, по който предприятието комуникира с по-малки или по-малко сложни предприятия, е вероятно да са по-опростени и свързани с не толкова сложна ИТ среда в сравнение с по-големите и по-сложни предприятия. По-малко сложните предприятия с пряко участие на ръководството може да не налагат обширни описания на процедурите, сложни регистри или писмени политики. Поради това, разбирането за съответните аспекти на информационната система на предприятието може да изисква по-малко усилия в ангажимент за не толкова сложно предприятие и може да включва повече проучващи запитвания, отколкото наблюдение или проверка на документацията. Необходимостта да се придобие разбиране обаче остава важна за осигуряването на база за разработването на допълнителни процедури и може допълнително да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване.

Разбиране за процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана (вж. параграф 117(а))

A382. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, включва:

- (а) идентифициране на предвидените потребители или работа с тях, или със заинтересованите страни, които те представляват, за да се определят техните потребности от информация;

- (б) избор на подходящи критерии или разработването им от предприятието, които осигуряват базата за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана преди разглеждането на нивото на същественост;
- (в) подходящото прилагане на критериите за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, включително идентифицирането на темите, аспектите от теми и отчетните граници; и
- (г) пресяване на информацията за устойчивостта, за да се избере съществената информация, която да бъде докладвана.

A383. Когато предприятието не разполага с подходящ процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, тогава избраните теми или аспекти от теми могат да са непълни или да включват информация за устойчивостта, която не е уместна или прикрива съществена информация за устойчивостта. Доколкото процесът на предприятието включва преценка на ръководството, налице е риск от предубеденост на ръководството при идентифицирането на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана. Колкото по-голяма е степента, в която отчетната рамка или закон или нормативна разпоредба описват подробно информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, толкова по-малък е рискът от съществено неправилно докладване, тъй като има по-малка вероятност за предубеденост на ръководството.

A384. Обхватът на работните усилия на практикуващия професионален счетоводител при придобиването на разбиране относно процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, ще зависи от естеството и конкретните обстоятелства на ангажмента. По отношение на някои ангажменти, отчетната рамка или закон или нормативна разпоредба могат да посочват информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, и процедурите може да са ограничени до идентифицирането на тези изисквания и придобиването на разбиране дали информацията за устойчивостта, която се изисква да бъде докладвана, е включена в информацията за устойчивостта. При други ангажменти, рамката или разработени от предприятието критерии могат да не посочват информацията за устойчивостта, или могат да посочват само определена информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, но могат да определят процеса, който предприятието е задължено да следва при идентифицирането на информацията за устойчивостта, или допълнителната информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана. Поради тази причина може да е необходимо предприятието да разработи собствени критерии за целите на този процес. При тези обстоятелства процесът на предприятието е вероятно да бъде по-сложен и да се отрази върху естеството и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител.

Разбиране за начина, по който информацията от външни източници се документира, обработва, коригира и включва (вж. параграф 117(б))

A385. Разбирането за начина, по който информацията от външни източници се документира, обработва, коригира, когато това е необходимо, и включва в информацията за устойчивостта, може да е свързано и с придобиването на разбиране за:

- (а) естеството и значимостта на данните или информацията, предоставени от външни източници; и
- (б) как предприятието адресира надеждността на информацията от външни източници, например чрез:

- (i) текущо наблюдение на информацията, предоставена или получена от външен източник;
- (ii) разглеждане на репутацията на външния източник; и
- (iii) разглеждане дали няма и други източници на подобна информация, и дали информацията от такива различни налични източници е съгласувана.

Оценяване на информационната система в подкрепа на изготвянето на информация за устойчивостта (вж. параграф 118)

A386. Разбирането за информационната система може да включва и придобиването на разбиране за начина, по който предприятието комуникира съществени въпроси в подкрепа на изготвянето на информацията за устойчивостта и свързаните с това отговорности за докладване в информационната система, и други компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието:

- (а) между хората в предприятието, включително как се комуникират ролите и отговорностите;
- (б) между ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- (в) с предвидените потребители; и
- (г) с външни страни, например регулаторните органи.

Контролни дейности (вж. параграфи 119Р, 120О)

A387. Идентифицирането и оценяването от практикуващия професионален счетоводител на контролите в компонента на контролните дейности на системата за вътрешен контрол на предприятието може да се фокусират върху контролите за обработка на информацията, които са контролите, прилагани по време на обработването на информацията в информационната система на предприятието, които директно адресират рисковете за целостта на информацията (т.е. пълнотата, точността и валидността на информацията). Практикуващият професионален счетоводител обаче не е задължен да идентифицира и оценява всички контроли за обработка на информацията.

A388. Ангажиментът за изразяване на сигурност не изисква разбиране за всички контроли, свързани с всяко едно оповестяване, или до всяко твърдение за вярност, свързано с тях.

A389. Примерите за други контроли, за които практикуващият професионален счетоводител може да е подходящо да придобие разбиране, включват:

- контроли, които адресират рисковете от съществено неправилно докладване, оценени по-високо в рисковия спектър въз основа на тяхната вероятност от настъпване и мащаб;
- контроли, които са свързани със събирането или коригирането на информацията за устойчивостта;
- ако предприятието използва организация за предоставяне на услуги - контроли в предприятието, които са свързани с услугите, предоставяни от организацията за предоставяне на услуги.

A390. Идентифицирането на ИТ приложенията и останалите аспекти на ИТ средата, свързаните с това рискове, произтичащи от използването на ИТ, и общите ИТ контроли, които са въведени за адресирането на рисковете, които оказват влияние върху решенията на практикуващия професионален счетоводител за тестовете на контролите, оценяването на

рисковете от съществено неправилно докладване, тестването на информацията, изготвена от ИТ приложенията, и разработването на допълнителни процедури.

A391. При идентифицирането на ИТ приложенията, които са обект на рискове, произтичащи от ИТ, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа автоматизирани контроли на предприятието, съхранението и обработването на информацията, както и степента на разчитане на общите ИТ контроли. Обхватът на разбирането и броят на приложенията, обект на рискове, произтичащи от използването на ИТ, варират според сложността на предприятието. Когато практикуващият професионален счетоводител е идентифицирал ИТ приложения, които са обект на рискове, произтичащи от ИТ, вероятно е да бъдат идентифицирани и други аспекти на ИТ средата (така например мрежа, операционни системи, бази данни и интерфейси между ИТ приложенията), тъй като тези аспекти подкрепят идентифицираните ИТ приложения и си взаимодействат с тях.

A392. Рисковете, произтичащи от ИТ, могат да включват неправилен достъп, програмни промени и неподходящи промени в данните, а техният обхват зависи от естеството и характеристиките на ИТ приложенията и средата.

Разработване и прилагане на контролите (вж. параграфи 120O, 120P)

A393. Оценяването на разработването на идентифицирания контрол включва преценка от практикуващия професионален счетоводител дали контролът, индивидуално или в комбинация с други контроли, може ефективно да предотврати, или да разкрие и коригира, съществено неправилно докладване (т.е. цел на контрола).

A394. Практикуващият професионален счетоводител определя прилагането на идентифицирания контрол като установява, че контролът съществува и че предприятието го използва. Няма смисъл практикуващият професионален счетоводител да оценява прилагането на контрол, който не е проектиран ефективно. В тази връзка, практикуващият професионален счетоводител първо оценява разработването на контрола. Неправилно проектиран контрол може да представлява недостатък на контрола.

A395. Практикуващият професионален счетоводител може да достигне до заключението, че контрол, който е проектиран и се прилага ефективно, може да е подходящо да бъде тестван, за да се вземе предвид неговата оперативна ефективност при определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури. Когато обаче контролът не е разработен или не се прилага ефективно, тогава няма да има полза и от неговото тестване.

A396. Когато практикуващият професионален счетоводител планира да тества оперативната ефективност на контрола, получената информация за степента, в която контролът адресира риска (рисковете) от съществено неправилно докладване, допринася за оценката на риска от практикуващия професионален счетоводител.

A397. Оценяването на разработването и определянето на прилагането на контролите не е достатъчно, за да се тества тяхната оперативна ефективност. Въпреки това, практикуващият професионален счетоводител може да планира да тества оперативната ефективност на автоматизирани контроли, като идентифицира и тества общите ИТ контроли, които осигуряват последователното функциониране на автоматизирани контроли, вместо директно да тества оперативната ефективност на автоматизирани контроли. Общите ИТ контроли, които не могат да бъдат преконфигурирани или променени от ръководството, осигуряват последователното функциониране на автоматизирания контрол.

A398. Практикуващият професионален счетоводител може да очаква по-формализирана

документация за информационната система и контролите, когато те са част от въпроси, свързани с устойчивостта (например когато информацията за устойчивостта се отнася до контролите на предприятието).

A399O. Съгласно параграф 120O, в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да придобива разбиране за компонента на контролните дейности чрез оценяване на разработването на контролите и определяне дали са били приложени, освен ако не планира да получи доказателства чрез тестване на оперативната ефективност на контролите.

Идентифициране на недостатъци на контрола (вж. параграф 121)

A400. Когато бъдат идентифицирани недостатъци в контролната среда, това може да се отрази върху общите очаквания на практикуващия професионален счетоводител относно оперативната ефективност на контролите, и оттам, върху плановете му да тества оперативната ефективност на контролите.

A401. Когато придобива разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, практикуващият професионален счетоводител може да определи, че някои от политиките на предприятието не са подходящи за характера и обстоятелствата на предприятието. Това определяне може да бъде индикатор, че са налице недостатъци на контрола. Практикуващият професионален счетоводител може да разгледа ефектите на тези недостатъци на контрола върху разработването на допълнителните процедури и дали да комуникира недостатъците с ръководството или лицата, натоварени с общо управление.

A402. Обстоятелствата, които могат да сочат, че съществуват недостатъци на контрола, включват въпроси като идентифицирането на:

- измама от всякакъв мащаб, в която участва висшето ръководство;
- недостатъци на контролната среда;
- рискове от съществено неправилно докладване, които не са били идентифицирани от процеса за оценка на риска на предприятието;
- пропускане на въпроси, свързани с устойчивостта, от информацията за устойчивостта, която приложимите критерии изискват да бъде докладвана, и които са съществени, когато тези свързани с устойчивостта въпроси не са били идентифицирани от процеса на предприятието за идентифициране на въпроси, свързани с устойчивостта, които да бъдат докладвани; и
- включване на несъществени въпроси, свързани с устойчивостта, които прикриват въпроси, свързани с устойчивостта, които следва да бъдат докладвани в информацията за устойчивостта.

A403. В случай че оценката на практикуващия професионален счетоводител на контролната среда на предприятието или други компоненти на вътрешния контрол поражда съмнения относно способността да бъдат получени доказателства, които да послужат като база за заключението за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може:

- да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска докато бъдат получени доказателства, които премахват съмненията на практикуващия професионален счетоводител;
- да се оттегли от ангажимента, когато това е допустимо от закон или нормативна разпоредба; или

- да разгледа последствията за доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно докладване (вж. параграфи 122O, 122P)

A404. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване включва професионална преценка, основана на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за въпросите, свързани с устойчивостта и информацията за устойчивостта, както и предприятието и неговата среда.

A405. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване също така включва разглеждане от практикуващия професионален счетоводител на възможността за възникване на неправилно докладване (т.е. неговата вероятност) и дали ако такова възникне, то би било съществено (т.е. дали потенциалното неправилно докладване е от такава величина или тежест, че може разумно да се очаква да повлияе на решенията на потребителите).

A406O. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност не е толкова обширно, колкото за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Това е така, защото:

- широтата и дълбочината на разбирането на практикуващия професионален счетоводител, което формира базата за идентифицирането и оценяването на риска, са различни, тъй като процедурите за оценка на риска в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение от тези в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, и са с по-малък обхват от тях;
- от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност; и
- степента на сигурност, получена в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниска от тази, получена в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A407. Комбинацията от вероятност и мащаб на дадено потенциално неправилно докладване определя къде в рисковия спектър се оценява идентифицираният риск. Извършването на тази оценка дава информация на практикуващия професионален счетоводител за разработването на допълнителни процедури за адресиране на риска. Колкото по-висока е комбинацията от вероятност и мащаб, толкова по-висока е оценката на риска; колкото по-ниска е комбинацията от вероятност и мащаб, толкова по-ниска е оценката на риска.

A408. Начинът, по който практикуващият професионален счетоводител групира оповестяванията за целите на планирането и изпълнението на ангажимента (вж. параграфи A285–A287) се отразява на начина, по който практикуващият професионален счетоводител идентифицира и оценява рисковете от съществено неправилно докладване.

A409O. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност очакванията на практикуващия професионален счетоводител за възникването на неправилно докладване и че то би било съществено, ако възникне, не са толкова конкретни, колкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, тъй като се основават на по-ограничена информация, както е обяснено в параграф A406O. Освен това, заключението на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за изразяване на

ограничена степен на сигурност се изразява в това дали на практикуващия професионален счетоводител е станало известно нещо, което да го кара да счита, че информацията за устойчивостта не е представена достоверно (или изготвена по подходящ начин), във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии. Следователно, при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ако в хода на изпълнение на процедурите в отговор на оценените рискове на практикуващия професионален счетоводител станат известни въпроси, които сочат, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване, параграф 148О изисква той да изпълни допълнителни процедури.

A410. При разглеждането на мащаба на възможно неправилно докладване, практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид качествените и количествените аспекти на възможното неправилно докладване (т.е. случаите на неправилно докладване в дадено оповестяване могат да бъдат преценени за съществени поради размера, естеството или обстоятелствата). В това отношение полезни могат да бъдат качествените и количествените фактори съответно в параграфи A300 и A301.

A411. Разглеждането от практикуващия професионален счетоводител на мащаба на потенциално неправилно докладване в дадено качествено оповестяване може да зависи от важността на това оповестяване за предвидените потребители. Така например, за предвидените потребители усилията на предприятието да намали въглеродните емисии може да са по-важни, отколкото на усилията му за засилване на ангажимента към общността. Поради това, предвидените потребители могат да имат по-ниска толерантност към неправилно докладване на оповестявания за усилията за намаляване на въглеродните емисии, отколкото на оповестявания за усилията за засилване на ангажимента към общността.

Пример:

Практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира и оцени риска от неправилно докладване в оповестяване на предприятието, че усилията му за намаляване на въглеродните емисии включват подобряване на капацитета за улавяне и съхранение на въглерод, и описание на плановете му за придобиване на технологията за тази цел. Това може да се основава на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за:

- натиска, на който предприятието е подложено да намали въглеродните емисии, за да постигне регулаторните целеви показатели; и
- фактът, че придобиването на технология за улавяне и съхранение на въглерод вероятно би било непосилно скъпо за предприятието.

Дали практикуващият професионален счетоводител счита неправилното докладване за съществено, ако то възникне, зависи от важността, която предвидените потребители придават на оповестяването, както и от мащаба на неправилното докладване, който би се отразил върху решенията на предвидените потребители, които могат да бъдат повлияни от фактори като например:

- настоящи или минали тенденции за въглеродните емисии на предприятието и отрасъла;
- дали планът за намаляване на въглеродните емисии е важен за постигането на законовите или регулаторните целеви показатели за емисиите;
- дали планът за увеличаване на капацитета за улавяне и съхранение на въглерод е основният подход или част от многостранен подход за намаляване на

въглеродните емисии; и

- дали клиентите, служителите или инвеститорите в отрасъла придават важност на въглеродните емисии.

A412. Рамката за докладване на устойчивостта може да изисква оповестяване на голям брой отделни показатели за различни въпроси, свързани с устойчивостта. При тези обстоятелства:

- практикуващият професионален счетоводител може да третира дадена група от показатели като оповестяване за целите на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване (т.е. не е нужно практикуващият професионален счетоводител да идентифицира и оценява риска от съществено неправилно докладване за всеки отделен показател). Случаят може да е такъв например, ако предвидените потребители е по-вероятно да се фокусират върху група от показатели, отколкото върху отделни показатели;
- според фактите и обстоятелствата практикуващият професионален счетоводител може да определи, че рисковете от съществено неправилно докладване за определени показатели или групи показатели са приемливи при конкретните обстоятелства (т.е. са на приемливо ниво за ангажимента (за изразяване на ограничена степен на сигурност) или на приемливо ниско ниво за ангажимента (за изразяване на разумна степен на сигурност)). При тези обстоятелства не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да разработва и изпълнява допълнителни процедури. Независимо от оценените рискове от съществено неправилно докладване в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, параграф 140Р изисква практикуващият професионален счетоводител да обмисли необходимостта да разработи и изпълни процедури по същество за оповестяванията, които по негова преценка са съществени.

A413. Ангажиментът за изразяване на сигурност (и заключението за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител) може да се отнася само до определени показатели. При тези обстоятелства е по-вероятно отделните показатели да са от значение за предвидените потребители. Поради това, практикуващият професионален счетоводител обикновено би идентифицирал и оценил рисковете от съществено неправилно докладване за всеки отделен показател.

A414. Рисковете от съществено неправилно докладване могат да са свързани с едно или повече предприятия в рамките на отчетните граници. При тези обстоятелства, за да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно докладване практикуващият професионален счетоводител може да обмисли използването на работата на практикуващ професионален счетоводител на компонент. Практикуващият професионален счетоводител обаче продължава да отговаря за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно докладване на информацията за устойчивостта на група, както и за разработването и изпълнението на допълнителни процедури в отговор на оценените рискове.

Твърдения

A415Р. Практикуващият професионален счетоводител използва твърдения за разглеждането на различни видове потенциално неправилно докладване, които могат да настъпят при идентифицирането и оценяването, и при отговора на, рискове от съществено неправилно докладване в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител може да използва описаните по-долу твърдения или може

да ги изрази по различен начин, при условие че всички описани по-долу аспекти са били обхванати. Твърденията могат да включват:

- Възникване и съществуване – оповестяванията са свързани със събития или условия, които са възникнали или съществуват.
- Отговорност – оповестяванията се отнасят до предприятието.
- Пълнота – всички събития или условия, отнасящи се до предприятието и отчетните граници, които би трябвало да бъдат включени в информацията за устойчивостта, са били включени.
- Точност и оценка – оповестяванията, включително приблизителните оценки, са били измерени, оценени или описани по подходящ начин, в съответствие с приложимите критерии.
- Отграничаване – оповестяванията са били отразени през отчетния период, до който се отнасят.
- Представяне, класифициране и разбираемост – оповестяванията са обобщени или представени в разбивка по подходящ начин, структурирани по подходящ начин, и представени и описани в съответствие с приложимите критерии, и са изразени ясно.
- Последователност – критериите и прилагането на критериите съответства на тези, използвани през предходния период, или промените са обосновани и са били надлежно приложени и адекватно оповестени; и сравнителната информация, ако има такава, е както е била отчетена през предходния период или както е била преизчислена по подходящ начин.

A416O. Въпреки че от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да идентифицира и оценява рисковете от съществено неправилно докладване на ниво твърдения в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да избере да използва твърдения, ако те са полезни при разглеждането на видовете потенциално неправилно докладване, които могат да възникнат, или при разработването и изпълнението на процедури в отговор на такива случаи на неправилно докладване.

A417. Неправилно докладване може да възникне в резултат на човешка грешка, недостатъци в процесите, предубеденост на ръководството или измама.

Примерите за различни видове възможни случаи на неправилно докладване включват:

- неверни твърдения в информацията (възникване и съществуване, или твърдение за вярност относно отговорност) – например, ако дадено предприятие претендира отговорност за инвестиция в общността или почистване на околната среда, които в действителност не са се случили или са били извършени от друго лице;
- записване на информация в неправилен период (твърдение за вярност относно отграничаване на периодите cut-off assertion) – например записване на потреблението на вода в периода преди или след периода, през който водата е била реално потребена;
- неточности в информацията (твърдение за вярност относно точност и оценка) – например възникващи от неточно калибрирани измервателни уреди, прехвърляне или други грешки при записването на измерванията, или използване на неподходящи коефициенти за преобразуване, като например използване на

коэффициент за преобразуване на въглероден диоксид за ядрена енергия, когато предприятието разполага с инсталации, работещи с въглища и нефт;

- пропускане на информация (твърдение за вярност относно пълнота) – например дружество докладва относно програма за рехабилитиране на земя за три от своите минни обекта, но не посочва нищо за два обекта, където е настъпило значително влошаване на състоянието и за които няма планове за възстановяване на земята;
- неправилно класифицирана информация (твърдение за вярност относно представяне, класификация и разбираемост) – например предприятието класифицира сезонни изпълнители (основно жени) като постоянни служители на пълен работен ден, което води до докладване на погрешни данни за представителството на половете в постоянния му персонал;
- подвеждащо или неясно представяне на информацията (твърдение за вярност относно представяне, класификация и разбираемост) – например съставителят придава неоправдано голямо значение на благоприятна информация, като използва голям, удебелен или ярко оцветен шрифт и изображения, или други начини за подчертаване на представянето, а представя неблагоприятната информация не толкова забележимо, например като използва малък или блед шрифт, и не толкова обширен текст;
- предубеденост в информацията, която се фокусира върху положителните аспекти от изпълнението и пропуска неблагоприятните (твърдение за вярност относно представяне, класификация и разбираемост).

Пренебрегване или заобикаляне на контролите от ръководството (оценка на риска) (вж. параграф 123Р)

A418Р. Ръководството е в уникалната позиция да извърши измама, поради способността си да манипулира данните и регистрите, както и да изготвя подправена информация за устойчивостта като пренебрегва или заобикаля контролите, които иначе изглежда функционират ефективно. Въпреки че нивото на риск от пренебрегване или заобикаляне на контролите от страна на ръководството е различно за различните предприятия, все пак подобен риск съществува във всички предприятия. Поради непредсказуемия начин, по който може да се случи такова пренебрегване или заобикаляне, това представлява риск от съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, и следователно, риск от съществено неправилно докладване в горната граница на рисковия спектър.

Оценяване на получените доказателства от процедурите за оценка на риска (вж. параграф 124)

A419. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието и разбирането за контролите, заедно с всякакви идентифицирани недостатъци на контрола, може:

- (а) да повлияят на идентифицирането и оценката на рисковете от съществено неправилно докладване за оповестяванията; и
- (б) да посочат рисковете от съществено неправилно докладване, които е възможно да повлияят на множество оповестявания, и оттам, да изискват общи отговори в съответствие с параграфи 128О и 128Р.

Отговор на рисковете от съществено неправилно докладване

Разработване и изпълнение на допълнителни процедури (вж. параграфи 126О–127)

A420. Допълнителните процедури на практикуващия професионален счетоводител може да включват комбинация от процедури, например проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисляване, повторни изчисления, повторно изпълнение и аналитични процедури, и проучващи запитвания. Определянето на допълнителните процедури, които следва да бъдат извършени в конкретен ангажимент, е въпрос на професионална преценка. Тъй като информацията за устойчивостта може да обхваща широк кръг от обстоятелства, естеството, времето на изпълнение и обхвата на тези процедури е вероятно да варират значително между различните ангажименти.

A421. Процедурите по същество могат да включват:

- Тестове на детайлите, например:
 - Съгласуване на емисионните коефициенти с подходящи източници (например публикации на държавни органи) и разглеждане на приложимостта им при конкретните обстоятелства.
 - Преглед на споразумения за съвместни предприятия и други договори, имащи отношение към отчетната граница на предприятието.
 - Равнение на записаните данни, например с километража на превозните средства, собственост на предприятието.
 - Повторно изпълнение на изчисленията и равнение на установените разлики.
 - Подбор на извадки и независим анализ на характеристиките на материалите, например въглищата, или наблюдение на техниките за подбор на извадки на предприятието и преглед на регистрите за резултатите от лабораторни тестове.
 - Проверка на точността на изчисленията и на уместността на използваните изчислителни методи.
 - Съгласуване на записаните данни с първичните документи, например производствените регистри, регистрите за използваните горива и фактурите за закупената електроенергия.
- Аналитични процедури, когато има връзка между информацията за устойчивостта и друга уместна информация, така че практикуващият професионален счетоводител да може да формира очакване и да сравни това очакване с резултата от измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта.

A422. Планираното естество, време на изпълнение и обхватът на допълнителните процедури са въпрос на професионална преценка и се влияят от конкретните обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност, включително потребностите от информация на предвидените потребители като група, критериите и въпросите, свързани с устойчивостта, в рамките на обхвата на ангажимента.

A423. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните процедури ще бъдат определени от:

- подхода на практикуващия професионален счетоводител към планирането и изпълнението на процедурите, включително разбирането за начина, по който

предприятието обобщава или представя в разбивка информацията за устойчивостта за целите на докладването (вж. параграф A284);

- оценените рискове от съществено неправилно докладване, включително причините за оценката с оглед на рисковете от съществено неправилно докладване;
- дали използването на работата на други лица (например експерти на практикуващия професионален счетоводител, практикуващи професионални счетоводители на компоненти или друг(и) практикуващ(и) професионален(ни) счетоводител(и)) е необходима за получаването на доказателства от или свързани с компоненти на групата или компоненти на веригата на стойността; и
- убедителността на доказателствата, които ще бъдат получени.

A424. Тъй като степента на сигурност, получена в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниска от тази в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, допълнителните процедури, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност варират по своето естество и време на изпълнение, и са с по-малък обхват, в сравнение с тези в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Разликите между допълнителните процедури на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта могат да включват:

- (а) акцентът, поставен върху естеството на процедурите като източник на доказателства, вероятно ще се различава в зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че в обстоятелствата на конкретен ангажимент за изразяване на сигурност е уместно да се постави относително по-голям акцент върху проучващите запитвания към персонала на предприятието и аналитичните процедури, и относително по-малък акцент, ако има такъв, върху тестовете на контролите и получаването на доказателства от външни източници, отколкото би било в случая на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.
- (б) при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обхватът на изпълнените процедури спрямо тези при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност може да включва:
 - (i) избор на по-малко обекти за тестване;
 - (ii) изпълнение на по-малко процедури (например, изпълнението само на аналитични процедури при такива обстоятелства, при които в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност биха били изпълнени както аналитични процедури, така и тестове на детайлите); или
 - (iii) изпълнение на процедури на място в по-малко обекти.
- (в) при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, изпълнените аналитични процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване включват създаването на очаквания относно количества или показатели, които са достатъчно точни, за да идентифицират съществено неправилно докладване. В ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, вместо да се идентифицира неправилно докладване с ниво на точност, което се очаква в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, могат да бъдат разработени аналитични процедури в подкрепа на очакванията относно посоката на

тенденциите, взаимоотношенията и коефициентите.

Освен това, когато изпълнява аналитични процедури в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може, например:

- (i) да използва данни, които са с по-високо ниво на обобщение, например, данни на регионално ниво, вместо на ниво обект, или месечни данни, вместо седмични;
- (ii) да използва данни, които не са били обект на отделни процедури за тестване на тяхната надеждност, в същата степен, както би било при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A425. Примери за причини за оценката на риска от съществено неправилно докладване:

- Вътрешноприсъщата сложност на свързания с устойчивостта въпрос или преценка при неговото измерване или оценяване. Така например, когато се изчислява общото салдо може да е по-вероятно да възникне съществено неправилно докладване в оповестяването, отколкото при директно отчитане на потреблението на вода от водомера.
- Сложност на организацията, нейната собственост и контролни механизми, или нейното географско разпространение.
- Системи и процеси, които не са толкова автоматизирани или все още са в процес на разработване, така че е възможно да има по-голяма вероятност от човешка грешка, недостатъци в обработването или възможност за неправомерна намеса;
- Стимули за неправилно докладване, например, ако трябва да бъде постигнато изпълнението на конкретна цел, за да се запази лиценз за извършване на дейност или за да се избегнат санкции, или за да се отговори на очакванията на заинтересованите страни.
- Вътрешноприсъщи ограничения във възможностите на измервателните уреди (например водомери) или недостатъчна честота на тяхното калибриране;
- Грешки или неправилни преценки, допуснати при измерването, оценяването или оповестяването на информацията за устойчивостта, включително в предположенията, използвани при изготвянето на приблизителните оценки, използването на неточни или непълни бази данни, които служат за база на приблизителните оценки, или при обстоятелства, при които са необходими сложни изчисления (например когато за изчисляването на извлечената вода се използва подходът на общото салдо).
- Рискът, че могат да бъдат пропуснати неидентифицирани аспекти на свързания с устойчивостта въпрос, например поради събития или сделки, извън обичайната стопанска дейност, тъй като съставителят разчита на информация от трето лице (например външни лица за отчитане на водомерите или инженерни фирми за изчисляване на извлечената вода), или поради неустановени течове на питейни или отпадни води, или други подобни.
- Как слабостите в дизайна на контролите или неефективната работа на контролите биха могли да доведат до грешки и недостатъци в обработването или до възможност за неправомерна намеса.

A426. Могат да са необходими по-убеждаващи доказателства, които да осигурят базата за

заклучението относно информацията за устойчивостта, поради обстоятелства, свързани с ангажимента. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да е идентифицирал и оценил по-висок риск от съществено неправилно докладване. При такива обстоятелства може да е подходящо да се увеличи количеството на доказателствата (например чрез получаване на потвърждаващи доказателства от няколко независими източника).

A427. По-убеждаващи доказателства могат да са необходими, в случай че практикуващият професионален счетоводител, чрез разбирането за предприятието и неговата среда, и неговата система за вътрешен контрол, е идентифицирал въпроси като:

- оценен по-висок риск от съществено неправилно докладване;
- повишен фокус на предвидените потребители върху дадена тема или аспект от тема;
- липса на връзка между информацията за устойчивостта и друга уместна информация, което прави невъзможно изпълнението на аналитични процедури;
- контролна среда, в която предприятието не демонстрира поведение, съответстващо на ангажимента за почтеност и етични ценности;
- рискове от съществено неправилно докладване, които не са били идентифицирани от процеса за оценка на риска на предприятието;
- информационни системи, които не са подходящи за конкретните обстоятелства на предприятието;
- липса на зрялост по отношение на въпросите, свързани с устойчивостта, или информационна система, използвана за изготвянето на информацията за устойчивостта;
- грешки в оповестяването в миналото;
- нова област, тема или аспект от тема.

Общи отговори (вж. параграфи 128О, 128Р)

A428. Параграфи 126О и 126Р изискват от практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни допълнителни процедури чието естество, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания (ограничена степен на сигурност) или на ниво твърдения за оповестяванията (разумна степен на сигурност). Практикуващият професионален счетоводител обаче може да идентифицира обстоятелства, които сочат, че могат да са необходими общи отговори в съответствие с параграфи 128О или 128Р, например следните:

- недостатъците в контролната среда могат да намалят ефективността на другите контроли, по-специално във връзка с измама. При такива случаи може да възникне съществено неправилно докладване във всяко твърдение за вярност или в множество твърдения;
- може да има стимули за преднамерено неправилно докладване на информацията за устойчивостта, например, значителна част от възнаграждението на лицата, които са пряко ангажирани с отчетния процес, или които имат възможност да влияят върху него, зависи от постигането на амбициозни цели или спазването на закони и нормативни разпоредби, които оказват пряко влияние върху информацията за устойчивостта;
- практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира повишен риск

от съществено неправилно докладване всеобхватно, в цялата информация за устойчивостта (тоест, който не е свързан само с едно оповестяване или твърдение за вярност, или с малко на брой оповестявания или твърдения за вярност).

A429. Разработването и изпълнението на общи отговори може да включва:

- назначаване и надзор над персонала, като се вземат предвид знанията, уменията и способностите на лицата, на които се възлагат значителни отговорности във връзка с ангажимента, както и процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценка на риска;
- извършване на повече процедури към края на периода, отколкото към междинна дата;
- получаване на по-обширни доказателства от процедурите, отколкото от прегледи на контролите;
- увеличаване на размерите на извадките и обхвата на процедурите, например броя на обектите, в които се изпълняват процедури;
- включване на елемент на непредвидимост при избора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите.

Отговор на случаи на идентифицирана или подозирана измама, или неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби (вж. параграфи 129–131)

A430. Рискът от неразкриване на съществено неправилно докладване, което е резултат на измама или неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, е по-висок, отколкото рискът от неразкриване на такива, произтичащи от грешка. Освен това, рискът от неразкриване на измама или подозирана измама, или от неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, е по-висок при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Подходящият отговор на случаи на измама или подозирана измама, или на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, зависи от обстоятелствата.

A431. Подходящият отговор на случаи на идентифицирана или подозирана измама, или неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, идентифицирани по време на ангажимента, може да включва предприемането на действия, като например:

- обсъждане на въпроса с предприятието;
- изискване към предприятието да се консултира с трето лице с подходяща квалификация, например юрисконсулта на предприятието или регулаторен орган;
- проверка на кореспонденцията, ако има такава, със съответните лицензиращи или регулаторни органи;
- обмисляне на последствията от въпроса във връзка с други аспекти на ангажимента, включително оценката на риска на практикуващия професионален и надеждността на писмените изявления на предприятието;
- получаване на правен съвет относно последствията от различните курсове на действие;
- оттегляне на доклада за изразяване на сигурност;
- оттегляне от ангажимента.

A432. При определянето на подходящото ниво на ръководството или лицата, натоварени с общо

управление, с които да бъдат комуникирани случаи на измама или подозирана измама, или неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали ръководството е взело участие в измамата или подозираната измама, или в идентифицираното или подозираното неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, и дали някое от лицата, натоварени с общо управление, участва в управлението на предприятието. Ако лицата, натоварени с общо управление, не участват в управлението на предприятието, практикуващият професионален счетоводител може да комуникира с тях случаите на измама или подозирана измама, или неспазването или подозираното неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включващи ръководството, служители, които изпълняват съществени роли във вътрешния контрол, или когато измамата или неспазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби води до съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта, освен ако такава комуникация не е забранена от закон или нормативна разпоредба.

A433. При определени обстоятелства отговорът на практикуващия професионален счетоводител на случаи на идентифицирана или подозирана измама, или на случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, може да изисква докладването на тези случаи на идентифицирана или подозирана измама, или на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, до подходящ орган извън предприятието. Вж. параграф 67.

A434. Приложимите етични изисквания могат да включват изисквания, адресиращи комуникирането от практикуващия професионален счетоводител на случаите на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с одитора на финансовия отчет.

A435. Примерите за обстоятелства, които могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да оцени последствията от случай на идентифицирано или подозирано неспазване върху надеждността на писмените изявления, получени от ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, включват случаи, когато:

- практикуващият професионален счетоводител подозира или разполага с доказателства за участието или планираното участие на ръководството и, когато това е приложимо, лицата, натоварени с общо управление, в идентифицирано или подозиране неспазване;
- практикуващият професионален счетоводител е наясно, че ръководството и, когато това е приложимо, лицата, натоварени с общо управление, знаят за такова неспазване и, в противоречие с правните или регулаторните изисквания, не са докладвали или одобрили докладването на въпроса до подходящ орган в рамките на разумен период.

Прегледи на контролите (вж. параграфи 132, 135)

A436. Когато са необходими по-убеждаващи доказателства относно ефективността на контрола може да е подходящо обхватът на тестовите на контрола да бъде разширен. Други въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид при определянето на обхвата на прегледите на контролите, включват следните:

- честота на изпълнението на контрола от предприятието през периода;
- продължителността от време през периода, през който практикуващият професионален счетоводител разчита на доказателства относно оперативната

ефективност на контрола;

- очакваната степен на отклонение от контрола;
- уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, относно оперативна ефективност на контрола на ниво твърдения;
- степента, в която доказателствата се получават от тестове на други контроли, свързани с твърдението за вярност в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A437. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, доказателствата за внедряването на автоматизиран контрол над приложенията, когато се разглеждат в комбинация с доказателствата за оперативната ефективност на общите ИТ контроли на предприятието (по-специално контролите на промените), могат да предоставят съществени доказателства и за неговата оперативна ефективност.

A438. При определени обстоятелства, доказателствата, получени от предходни ангажименти, могат да осигурят доказателства за настоящия ангажимент, когато практикуващият професионален счетоводител извърши процедури за установяване на тяхната продължаваща актуалност. Така например, при изпълнението на предходен ангажимент практикуващият професионален счетоводител може да е определил, че автоматизирания контрол функционира така, както е предвидено. Практикуващият професионален счетоводител може да получи доказателства, за да определи дали са били направени промени в автоматизирания контрол, които засягат неговото продължаващо ефективно функциониране, например чрез отправяне на проучващи запитвания към ръководството и проверка на регистрите, за да установи кои контроли са били променени. Разглеждането на доказателствата за такива промени може да подкрепи увеличаването или намаляването на очакваните доказателства за оперативната ефективност на контролите, които трябва да бъдат събрани през текущия период.

A439. В повечето случаи доказателствата, получени от процедурите по същество в предходни ангажименти, осигуряват малко или никакви доказателства за текущия период. Въпреки това, може да е подходящо да се използват доказателства от процедурите по същество в предходни ангажименти, ако тези доказателства и съответният предмет не са се променили съществено, и през текущия период са били изпълнени процедури, за да се установи тяхната продължаваща актуалност.

Процедури по същество (вж. параграф 140Р)

A440Р. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител относно процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, може да означава, че определени оповестявания включват информация, която е вероятно да бъде от особена важност за предвидените потребители (вж. също параграфи A285–A287 относно групирането на оповестявания за целите на планирането и изпълнението на ангажимента). Въпреки това, практикуващият професионален счетоводител може да определи, че рисковете от съществено неправилно докладване за тези оповестявания, са на приемливо ниско ниво. При тези обстоятелства, с оглед на важността на тази информация за предвидените потребители, параграф 140Р изисква практикуващият професионален счетоводител да обмисли необходимостта да разработи и изпълни процедури по същество върху тези оповестявания. Необходимостта да се изпълнят процедури по същество и обхватът на тези процедури е въпрос на професионална преценка при конкретните обстоятелства. Освен това, от практикуващия

професионален счетоводител не се очаква да разработи и изпълни процедури по същество за всички оповестявания. Вместо това, процедурите по същество могат да се фокусират върху оповестяванията или информацията в рамките на тези оповестявания, които се очаква да бъдат от особена важност за предвидените потребители.

A441P. Разглеждането на необходимостта да се разработят и изпълнят процедури по същество за тези оповестявания отразява, че:

- оценката на практикуващия професионален счетоводител на рисковете от съществено неправилно докладване е основана на преценка;
- във вътрешния контрол има вътрешноприсъщи ограничения, включително възможността за неговото пренебрегване или заобикаляне от ръководството. Съответно, практикуващият професионален счетоводител може да определи, например, че се налага допълване на тестването на оперативната ефективност на контролите с ограничени тестове на детайлите.

Външни процедури за потвърждение (вж. параграф 141P)

A442. За да поиска информация относно твърдения, оповестявания, теми или аспекти от теми практикуващият професионален счетоводител може да обмисли извършването на процедури за потвърждение.

A443. Външните процедури за потвърждение могат да предоставят уместни доказателства за тази информация, като:

- данни за дейността, получени от трето лице;
- сравнителни секторни данни, използвани в изчисленията;
- срокове на споразумения, договори или сделки между предприятието и други страни;
- резултати от лабораторни анализи на извадки.

Разширяване на обхвата на заключенията от процедурите по същество, извършени към междинна дата (вж. параграф 142)

A444. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да определи, че е ефективно да извърши процедури по същество към междинна дата, както и да сравни и равни информацията към края на периода със съпоставима информация към междинната дата, за да:

- (а) идентифицира суми, които изглеждат необичайни;
- (б) проучи всякакви такива суми; и
- (в) изпълни аналитични процедури или тестове на детайлите, за да тества междинния период.

A445. Изпълнението на процедури по същество към междинна дата без предприемането на допълнителни процедури към по-късна дата увеличава риска, че практикуващият професионален счетоводител няма да разкрие неправилно докладване, което може да съществува към края на периода. Този риск се увеличава с удължаването на оставащия период. Практикуващият професионален счетоводител може да разгледа фактори, като посочените по-долу, за да реши дали да изпълни процедури по същество към междинна дата:

- контролната среда и други уместни контроли;

- достъпността към по-късна дата на информацията, която е необходима за процедурите на практикуващия професионален счетоводител;
- целта на процедурата по същество;
- оцененият риск от съществено неправилно докладване;
- естеството на оповестяванията и свързаните по съдържание твърдения;
- способността на практикуващия професионален счетоводител да извърши подходящи процедури по същество или процедури по същество, комбинирани с прегледи на контролите за обхващане на оставащия период, за да намали риска, че неправилно докладване, което съществува към края на периода, може да остане неразкрито.

Аналитични процедури (вж. параграфи 143О–143Р)

A446. Аналитични процедури могат да бъдат изпълнени, когато е налице разумно предвидима връзка между информацията за устойчивостта и финансовата или оперативната информация (например, връзка между емисиите от Обхват 2 от електричество и часовете на работа или салдото на покупките на електроенергия в главната книга). Други аналитични процедури могат да включват сравнение на данните за информацията за устойчивостта на предприятието с външни данни, например средни стойности за отрасъла; или анализ на тенденциите през периода с цел идентифициране на аномалии за допълнително проучване, и на тенденциите между периодите за последователност спрямо други обстоятелства, например придобиването или продажбата на съоръжения.

A447. Аналитичните процедури могат да са особено ефективни, когато са налични данни в разбивка или когато практикуващият професионален счетоводител има основание да счита за надеждни данните, които ще бъдат използвани, например когато са получени от добре контролиран източник. В някои случаи данните, които ще бъдат използвани, могат да бъдат получени от информационна система за финансово отчитане или могат да бъдат въведени в друга информационна система, успоредно с въвеждането на съответните финансови данни, като се прилагат някои общи контроли върху въвеждането. Така например, количеството на закупените горива, отразено във фактурите на доставчиците, може да бъде въведено при същите условия, при които съответните фактури се въвеждат в системата за задълженията. В някои случаи данните, които ще бъдат използвани, могат да са неразделна част от оперативни решения и поради това, предмет на повишен контрол от страна на оперативния персонал или предмет на отделни външни процедури (например, като част от споразумение за съвместно предприятие или надзор от регулаторен орган).

A448О. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност аналитичните процедури могат да са разработени така, че да подкрепят очакванията за посока на тенденции, взаимоотношения и показатели, а не с нивото на точност, което се изисква за идентифицирането на възможно съществено неправилно докладване в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Подбор на извадки (вж. параграф 145)

A449. Подборът на извадки не е същият като подборът на елементи като част от процедурите за идентифициране или оценка на риска, или за оценка на надеждността на информацията. Подборът на извадки включва следното:

- (а) определяне на размер на извадката, който е достатъчен за намаляването до приемливо ниско ниво на риска, свързан с подбора на извадки. Рискът, свързан с подбора на извадки, е рискът, че заключението на практикуващия професионален

счетоводител, основано на извадката, може се различава от заключението, ако цялата популация бъде подложена на същата процедура. Тъй като приемливото ниво на риска за ангажимент за изразяване на сигурност е по-ниско за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, отколкото за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, същото е в сила и за нивото на риска, свързан с подбора на извадки, който е приемлив в случая на тестове на детайлите. Поради това, когато за тестовете на детайлите в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност се използва подбор на извадки, размерът на извадката може да бъде по-голям от този, използван при сходни обстоятелства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност;

- (б) подбор на елементи за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица от популацията да има шанс да бъде избрана, и изпълнението спрямо всеки избран елемент на процедури, които са подходящи за целта. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да приложи разработените процедури или подходящи алтернативни процедури спрямо избрания елемент, този елемент се счита за отклонение от предписания контрол – в случая на прегледи на контролите, или за неправилно докладване – в случая на тестове на детайлите;
- (в) проучване на естеството и причината за идентифицираните отклонения или неправилното докладване, и оценяване на техния евентуален ефект за целите на процедурата и върху други области на ангажимента;
- (г) оценяване:
 - (i) на резултатите от извадката, включително, за тестовете на детайлите – проектиране на откритите в извадката случаи на неправилно докладване спрямо популацията; и
 - (ii) дали използването на извадки е осигурило подходяща база за заключенията относно тестваната популация.

Приблизителни оценки и прогнозна информация (вж. параграфи 146О, 146Р)

A450. Несигурност на приблизителното оценяване може да възникне поради непълни знания относно измерването на дадена област, дейност или събитие, или, съответно, измерването или оценяването на дадена приблизителна оценка може да зависи от прогнозата за резултата от едно или повече събития или условия.

A451. Прогнозната информация може да включва прогнози, предвиждания или бъдещи планове на предприятието. Прогнозната информация може да бъде изготвена при използването на сценарии, основани на предположения за най-добра приблизителна оценка или на хипотетични предположения, които се влияят от преценката на ръководството. Бъдещо събитие, явление или действие, отнасящо се до въпроси, свързани с устойчивостта, може да бъде обект на по-голяма несигурност, поради което обикновено може да бъде оценено с по-малка точност в сравнение с исторически събития, явления или действия. Оповестяванията стават по-спекулативни с увеличаването на продължителността на обхванатия период, а несигурността може да се увеличи, колкото по-далеч в бъдещето е периодът, за който се отнася прогнозната информация.

A452. Приложимите критерии могат да изискват оповестяване на предвидената бъдеща стратегия на предприятието, целевите показатели или други намерения. Във връзка с тази прогнозна информация от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да получи доказателства дали стратегията, целта или намерението ще бъдат постигнати, нито да достигне до заключение в този смисъл.

A453P. При разработването на процедурите, изисквани от параграф 146P(a), процедурите на практикуващия професионален счетоводител могат да включват:

- (a) въз основа на знанията и опита на практикуващия професионален счетоводител – разглеждане дали има причини да счита, че прогнозната информация е очевидно нереалистична;
- (б) проверка на протоколите от заседанията или докладите за стопанската дейност, за да се оцени дали:
 - (i) ръководството или лицата, натоварени с общо управление, имат намерението и способността да следват стратегията;
 - (ii) целта и намерението са налице; или
 - (iii) има разумна база за предвидената стратегия или цел.

A454. Независимо от източника или степента на несигурност, сложност или субективност, или обхвата на преценката на ръководството, когато разработва приблизителни оценки и прогнозна информация, и свързаните по съдържание оповестявания, включително при избора и прилагането на подходящи методи, предположения и данни, е необходимо ръководството да приложи по подходящ начин приложимите критерии.

A455O. В някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност може да е подходящо практикуващият професионален счетоводител да извърши една или повече от процедурите в параграф 146P.

Оценяване дали методът е бил избран и приложен по подходящ начин (вж. параграф 146P(б)(i)а.)

A456P. Когато се оценява дали методът е бил избран и приложен по подходящ начин, допълнителните процедури на практикуващия професионален счетоводител могат да адресират:

- (a) дали преценките, които са били използвани при избора на метод, водят до индикатори за евентуална предубеденост на ръководството;
- (б) дали изчисленията са извършени в съответствие с метода и дали са математически точни;
- (в) когато прилагането на метода от ръководството е свързано със сложно моделиране - дали преценките са били използвани последователно и дали, когато това е приложимо,:
 - (i) дизайнът на модела съответства на целта на измерването на приложимите критерии, дали е подходящ при конкретните обстоятелства, и, ако е приложимо, дали промените спрямо модела за предходния период са подходящи при конкретните обстоятелства; и
 - (ii) корекциите в резултата на модела съответстват на целта на измерване на приложимите критерии, и дали са подходящи при конкретните обстоятелства; и
- (г) дали при прилагането на метода е била поддържана целостта на съществените предположения и данни. Предположенията, които са били използвани при определянето на приблизителна оценка или прогнозна информация, се наричат съществени предположения, когато разумно отклонение в предположението би засегнало съществено приблизителната оценка или прогнозната информация.

Оценяване дали предположенията са подходящи (вж. параграф 146P(б)(i)б.)

A457P. Когато се оценява дали предположенията са подходящи, допълнителните процедури на практикуващия професионален могат да адресират:

- (а) дали преценките, използвани при избора на съществени предположения, водят до индикатори на възможна предубеденост на ръководството;
- (б) дали въз основа на знанията на практикуващия професионален счетоводител, придобити в рамките на ангажимента, съществените предположения съответстват на целта на изготвянето на приблизителните оценки или прогнозната информация, помежду си и с тези, използвани в други оповестявания, или със съответните предположения, използвани в други области от стопанската дейност на предприятието;
- (в) ако е приложимо, дали ръководството има намерение да предприеме конкретен курс на действие и дали е в състояние да го направи; и
- (г) дали предприятието е взело под внимание алтернативни предположения или резултати, и защо ги е отхвърлило.

Оценяване дали данните са подходящи (вж. параграф 146P(б)(i)в.)

A458P. Когато се оценява дали данните са подходящи, допълнителните процедури на практикуващия професионален могат да адресират:

- (а) дали преценките, използвани при избора на данни, водят до индикатори за възможна предубеденост на ръководството;
- (б) дали данните са уместни и надеждни при конкретните обстоятелства; и
- (в) дали данните са били разбрани или разтълкувани правилно от ръководството, включително по отношение на договорните условия.

Промени спрямо предходни периоди, които не се дължат на нови обстоятелства или нова информация (вж. параграфи 146O(a)(iii), 146P(б)(i))

A459. Когато промяна в даден метод, съществено предложение или данни спрямо предходни периоди, не се дължи на нови обстоятелства или нова информация, или когато съществени предположения не си съответстват помежду си и с тези, които са били използвани в други приблизителни оценки, или със свързани предположения, използвани в други области от стопанската дейност на предприятието, може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да проведе допълнителни обсъждания с ръководството относно обстоятелствата и по този начин да изрази съмнение по отношение на уместността на използваните от него предположения.

Разработване на точкова приблизителна оценка или диапазон (вж. параграф 146P(б)(ii))

A460P. Разработването на точкова приблизителна оценка или диапазон, когато това е приложимо, за оценяване на приблизителните оценки и свързаните оповестявания, може да бъде подходящ подход когато, например,:

- разглеждането от практикуващия професионален счетоводител на подобни приблизителни оценки, използвани в предходен период, предполага, че не се очаква процесът на ръководството за текущия период да бъде ефективен;

- контролите на предприятието в рамките на процесите на ръководството за разработване на приблизителни оценки и върху тях не са добре разработени или приложени правилно;
- събитията или сделките между края на периода и датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител не са били надлежно взети под внимание, когато е било уместно ръководството да го направи, и тези събития или сделки изглежда, че противоречат на точковата приблизителна оценка на ръководството;
- налице са подходящи алтернативни предположения или източници на съответни данни, които могат да бъдат използвани при разработването от практикуващия професионален счетоводител на точковата приблизителна оценка или диапазон;
- ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере или адресира несигурността на приблизителното оценяване.

A461P. Практикуващият професионален счетоводител може да разработи точкова приблизителна оценка или диапазон по редица начини, например чрез:

- използване на различен модел спрямо този, използван от ръководството, например, такъв, който се предлага на пазара за използване в определен сектор или отрасъл, или собствен модел, или модел, разработен от практикуващия професионален счетоводител;
- използване на модела на ръководството, но разработване на алтернативни предположения или източници на данни, различни от тези, използвани от ръководството;
- използване на собствен метод на практикуващия професионален счетоводител, но разработване на алтернативни предположения на тези, използвани от ръководството;
- назначаване или ангажиране на лице със специализирани експертни познания и опит, което да разработи или изпълни даден модел, или да предостави съответните предположения.

A462P. Практикуващият професионален счетоводител също така може да разработи точкова приблизителна оценка или диапазон на прогнозната информация. Решението дали да го направи може да зависи от естеството на прогнозната информация и преценката му при конкретните обстоятелства. Така например, тъй като прогнозната информация е обект на по-висока вътрешноприсъща несигурност, отколкото историческата информация, практикуващият професионален счетоводител може да избере да определи дали представеното от ръководството оповестяване е в рамките на разумния диапазон от възможни резултати.

Преразглеждане на оценката на риска в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност (вж. параграф 147P)

A463P. Ако след като е изпълнил допълнителните процедури, изисквани от параграф 147P(б), практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да достигне заключение с разумна степен на сигурност, тогава е налице ограничение в обхвата и се прилага параграф 185.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. параграф 148О)

A464О. Не всички случаи на неправилно докладване са показателни за съществуването на съществено неправилно докладване. Въпреки това, практикуващият професионален счетоводител може да узнае за въпрос(и), който (които) го кара(т) да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване. Така например, когато извършва посещение на обект, практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира потенциален източник на емисии, който не изглежда да е включен в оповестяванията за емисиите. В тези случаи практикуващият професионален счетоводител отправя допълнителни проучващи запитвания относно потенциалния източник и как той е бил включен в оповестяванията за емисиите.

A465О. Преценката на практикуващия професионален счетоводител за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, които са му необходими, за да получи доказателства, или за да достигне до заключение, че съществено неправилно докладване е малко вероятно, или за да определи, че е налице съществено неправилно докладване, се обуславя, например, от:

- информацията, получена от оценката на практикуващия професионален счетоводител на резултатите от вече изпълнените процедури;
- актуализираното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за въпросите, свързани с устойчивостта, и други обстоятелства, свързани с ангажимента, получени по време на ангажимента;
- виждането на практикуващия професионален счетоводител относно убедителността на доказателствата, необходими за адресирането на въпроса, които карат практикуващия професионален счетоводител да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване;
- дали практикуващият професионален счетоводител преценява за уместно да изпълни процедури със сходно естество или обхват на тези, изисквани в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

A466О. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи убедителността на доказателствата, които са необходими, за да се достигне до заключение относно въпроса, който кара практикуващият професионален счетоводител да счита, че информацията за устойчивостта може да съдържа съществено неправилно докладване.

A467О. Ако след извършването на допълнителните процедури, изисквани от параграф 148О, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства или да достигне до заключение, че въпросът (въпросите) вероятно няма да доведе (доведат) до съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта, или за да определи, че той (те) не води (водят) до съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта, налице е ограничение в обхвата и се прилага параграф 185.

Процес на предприятието за окомплектоване на информацията за устойчивостта (вж. параграфи 149О, 150Р)

A468. Процесът по окомплектоване на информацията за устойчивостта може да е много неформален, когато информационната система на предприятието е незряла. При по-усъвършенстваните системи процесът може да е по-системен и официално документиран. Естеството и обхватът на процедурите на практикуващия професионален счетоводител по

отношение на корекциите и начина, по който практикуващият професионален счетоводител съпоставя или равнява информацията за устойчивостта със стоящите в основата документи зависят от естеството и сложността на въпросите, свързани с устойчивостта, отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществено неправилно докладване. Практикуващият професионален счетоводител също така може да разгледа дали всички дейности в рамките на отчетните граници са били включени в информацията за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии.

A469P. Другите процедури в отговор на риска от пренебрегване или заобикаляне на контролите от страна на ръководството могат да включват:

- отправяне на проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление, относно целесъобразността на корекциите, извършени от ръководството в процеса на окомплектоване на информацията за устойчивостта;
- получаване и проверка на поддържащата документация, за да се определи основната причина, свързана с бизнеса или по друг начин, за корекциите в информацията за устойчивостта;
- оценка дали основната причина (или липсата на такава) за корекциите в информацията за устойчивостта предполага, че те може да са били извършени с цел измама в отчетността;
- проверка на системните дневници за пренебрегване или заобикаляне на системата или преодоляване на контролите.

Натрупване и разглеждане на идентифицирани случаи на неправилно докладване

Натрупване на идентифицирани случаи на неправилно докладване (вж. параграф 153)

A470. Некоригираните случаи на неправилно докладване се натрупват по време на ангажимента с цел да се определи дали, самостоятелно или като съвкупност, те са съществени за формирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. „Очевидно незначителни“ не е друга форма на изразяване на „несъществени“. Случаите на неправилно докладване, които са очевидно незначителни, са от съвсем различен (по-малък) мащаб, или от съвсем различно естество, от тези, които биха били определени като съществени, и са неправилно докладване, което очевидно е незначително, независимо дали се разглежда самостоятелно или като съвкупност, и дали се преценява по критерии за размер, естество или обстоятелства. Когато е налице несигурност дали един или повече елементи са очевидно незначителни, неправилното докладване се счита за такова, което не е очевидно незначително.

A471. Във връзка с количествените оповестявания практикуващият професионален счетоводител може да определи сума, под която случаите на неправилно докладване биха били очевидно незначителни и няма да има нужда да бъдат натрупвани, тъй като практикуващият професионален счетоводител очаква, че натрупването на такива суми очевидно не би имало съществен ефект върху оповестяванията.

A472. Очевидно незначителни може да се разглежда в контекста на въздействието на неправилното докладване върху решенията на предвидените потребители. Както е обяснено в параграф A36, предвидените потребители може да включват потребители, които могат да използват информацията за устойчивостта, за да вземат решения относно разпределението на ресурсите, или потребители, които могат да се интересуват от въздействията, описани в параграф A337. Процесът на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, може да послужи

като основа за преценката на практикуващия професионален счетоводител за идентифицираното неправилно докладване и дали то е очевидно незначително.

A473. Примери за това, къде и как могат да възникнат случаи на неправилно докладване в информацията за устойчивостта:

- (а) Неточност при събирането или обработката на информация, която се използва за изготвянето на информацията за устойчивостта.
- (б) Манипулиране или прикриване на информация за устойчивостта по начин, който би бил подвеждащ за предвидените потребители.
- (в) Преценки на ръководството, включващи приблизителни оценки, които практикуващият професионален счетоводител счита за неразумни.
- (г) Включване на неуместна информация, например, информация, която не отговаря на приложимите критерии, или неправилно прилагане на процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от ръководството, което води до включването на прекомерна несъществена информация, която прикрива или изкривява информацията за устойчивостта, изисквана от приложимите критерии.
- (д) Отчетните политики на предприятието за избор и прилагане на критериите са неправомерни или не съответстват на приложимите рамкови критерии, или на критериите, използвани в съответния отрасъл.
- (е) Включване на информация, която не е подкрепена от достатъчни и уместни доказателства.
- (ж) Пропускане на информация за устойчивостта, например, информация, която според преценката на практикуващия професионален счетоводител би трябвало да бъде оповестена на базата на процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана или която по друг начин приложимите критерии изискват да бъде оповестена, или пропускане на информация за устойчивостта, отнасяща се до значимо последващо събитие, което вероятно би променило решенията на потребителите, но не е било оповестено адекватно.
- (з) Информация за устойчивостта, която според преценката на практикуващия професионален счетоводител е:
 - (i) двусмислена; или
 - (ii) може да бъде определена точно, но е била представена неясно.
- (и) Промени в информацията за устойчивостта след предходния отчетен период без разумно основание за това или без да се оповестят причините за това.
- (й) Начинът, по който се представя информацията за устойчивостта, например:
 - (i) извън контекста, по небалансиран начин, или с по-голямо или по-малко значение, отколкото е оправдано, въз основа на наличните доказателства и приложимите критерии; или
 - (ii) използване на суперлативи и прилагателни, които описват по-положителен резултат, отколкото това е оправдано.
- (к) Неправилно извеждане на заключения въз основа на избирателна информация чрез изявления, като например следните:

- (i) „голям брой компании по целия свят“ въз основа на информация за едва сто компании; въпреки че сто може да е голям брой, той не е голям в сравнение с броя компании по света;
- (ii) „цифрите са се удвоили спрямо миналата година“ може да е факт, но малката база, която води до това удвояване, може да не е оповестена.

A474. Някои рамкови критерии могат да дават възможност на предприятието да пропуска информация, да обяснява каква информация е била пропусната и защо. Така например, предприятието може да има право да пропусне информация, ако дадено изискване не е приложимо, информацията не е налична или е непълна, съществуват законови забрани или ограничения във връзка с конфиденциалността. В тези случаи пропуснатата информация може да не представлява неправилно докладване. Практикуващият професионален счетоводител може да обсъди пропуските и причините за тях с ръководството, и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, преди да достигне до заключение дали пропускането представлява неправилно докладване.

A475. Информацията за устойчивостта може да включва описание на процесите, системите или контролите на предприятието по отношение на въпросите, свързани с устойчивостта (например процесът на предприятието за идентифициране, оценяване и управление на текущи и очаквани рискове, и възможности, свързани с устойчивостта). Обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност може да изисква практикуващият професионален счетоводител да достигне до заключение:

- (a) дали описанието на процеса, системите или контролите на предприятието представя достоверно разработването и въвеждането на тези процеси, системи или контроли;
- (b) дали процесите, системите или контролите на предприятието са подходящи, или дали са функционирали ефективно през целия период; или
- (в) комбинация от двете.

A476. Какво представлява неправилно докладване, когато информацията за устойчивостта включва описание на процесите, системите или контролите на предприятието, зависи от обхвата на ангажимента. Така например:

- (a) обхватът на ангажимента включва дали процесите, системите или контролите на предприятието са подходящи и са функционирали ефективно през целия период: ако практикуващият професионален счетоводител определи, че описанието на процесите, системите или контролите на предприятието неточно предполага, че те са разработени по подходящ начин или функционират ефективно през целия период, това може да представлява неточност;
- (б) обхватът на ангажимента не включва дали процесите, системите или контролите на предприятието са подходящи и са функционирали ефективно през целия период, и свързаните с това оповестявания за процесите, системите или контролите на предприятието, се считат за друга информация: ако практикуващият професионален счетоводител е наясно, че описанието на процесите, системите или контролите на предприятието неточно предполага, че те са разработени по подходящ начин или функционират ефективно през целия период, тогава се прилага параграф 175.

Разглеждане дали идентифицираните случаи на неправилно докладване могат да се дължат на измама (вж. параграф 154)

A477. Параграф 78 изисква практикуващият професионален счетоводител да оцени дали приложимите критерии са подходящи. Критерии, които са двусмислени и дават

възможност за манипулиране на информацията за устойчивостта, могат да не са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента. Ако критериите са подходящи, но ръководството преднамерено не е приложило критериите по подходящ начин, това може да е индикация за неправилно докладване, което е резултат на измама.

A478. Случаите на неправилно докладване, които са резултат на измама, могат да произтичат от преднамерено:

- (а) манипулиране, фалшифициране или промяна на информацията, или на поддържащата документация, от която се изготвя информацията за устойчивостта; или
- (б) неправилно представяне в информацията за устойчивостта или пропускане от нея.

A479. Примери за неправилно докладване в информацията за устойчивостта, което е резултат на измама:

- Неправилно докладване на информацията за устойчивостта с цел избягване на санкции или глоби.
- Преднамерено неточни или подвеждащи публични изявления или твърдения, които ще окажат благоприятно влияние върху цената на акциите или оценката на предприятието от гледна точка на устойчивостта, като например погрешно твърдение, че дадена облигация е облигация за устойчивост.
- Преднамерено докладване на информацията за устойчивостта, свързана със стимули за резултати или възнаграждения, по предубеден начин, за да се повлияе на бонусите или възнагражденията за резултати.
- Подчертаване, че даден продукт е произведен при използването на рециклирани материали, но преднамерено пропускане да се докладва, че продуктът е произведен с използването на принудителен труд.
- Преднамерено докладване по теми, при които въздействието на предприятието е положително, и пропускане на теми, при които въздействието на предприятието е отрицателно.
- Неправилно докладване на основна информация, за да може информацията за устойчивостта да изглежда по-благоприятно през следващите периоди.
- Неправилно докладване на информация за устойчивостта, свързана с конкретни етапи от проекти, бюджетни одобрения или права на достъп до определени пазари, или започване на проекти в определени пазари или географски местоположения.

A480. В случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира неправилно докладване, което сочи измама, това може да има последствия и за останалите аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност, по-специално:

- (а) идентифицирането и оценката на практикуващия професионален счетоводител на рисковете от съществено неправилно докладване, което е резултат на измама, на ниво оповестявания (в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност) или на ниво твърдения за оповестяванията (в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност), и произтичащите от това ефекти върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури; и
- (б) надеждността на изявленията на ръководството, с които се приема, че даден случай на измама е малко вероятно да бъде изолирано явление.

Разглеждане на идентифицираните случаи на неправилно докладване в хода на ангажимента
(вж. параграф 155)

A481. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разгледа дали натрупаните случаи на неправилно докладване са свързани с недостатъци на контрола. По-конкретно, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали естеството или обхватът на натрупаните случаи на неправилно докладване води до необходимостта да актуализира своето разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието, имаща отношение към изготвянето на информацията за устойчивостта (вж. параграфи 113O и 113P).

Комуникиране и коригиране на неправилно докладване (вж. параграфи 156–158)

A482. В случая на текстови оповестявания да се поиска от ръководството да коригира неправилно докладване може да е свързано с преформулиране или премахване на погрешния текст от ръководството.

A483. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за причините на ръководството да не направи корекциите може да означава възможна предубеденост в неговите преценки.

Оценяване на ефекта на некоригирано неправилно докладване (вж. параграф 160)

A484. Определянето дали некоригирани случаи на неправилно докладване са съществени включва професионална преценка в контекста на приложимите критерии и конкретните обстоятелства на ангажимента, включително кои са предвидените потребители и какви оповестявания е вероятно да са важни.

A485. Начинът, по който се оценяват некоригираните случаи на неправилно докладване зависи от информацията за устойчивостта, която е предмет на ангажимента. Така например, в случай че практикуващият професионален счетоводител предоставя заключение за изразяване на сигурност относно цялата информация за устойчивостта, той може да определи дали некоригираните случаи на неправилно докладване са:

- (а) индивидуално съществени за всяко от оповестяванията, до които се отнасят. Ако се определи, че дадено индивидуално неправилно докладване в оповестяванията е съществено, малко вероятно е то да може да бъде компенсирано от други случаи на неправилно докладване в рамките на това оповестяване, освен ако това неправилно докладване не се отнася до същия въпрос и не включва същата база за измерване;
- (б) Ако неправилното докладване не е индивидуално съществено:
 - (i) съществени като съвкупност (т.е. заедно с други случаи на неправилно докладване) по конкретни теми или аспекти от теми (вж. параграфи A488 и A489).
 - (ii) съществени като съвкупност за цялата информация за устойчивостта (т.е. като съвкупност за всички оповестявания) (вж. параграф A490).

A486. Случаите на неправилно докладване на суми, които са по-малки от нивото на същественост за количествените оповестявания, може да окаже съществен ефект върху докладваната информация за устойчивостта от качествена гледна точка. Така например, ако дадена грешка води до обръщане на тенденция на спад за даден показател или ако дадена грешка пречи на предприятието да изпълни регулаторни изисквания, това може да се счита за съществено, дори ако количествената грешка е по-малка от количествения праг.

- A487. Когато в обхвата на ангажимента за изразяване на сигурност са включени няколко показателя, всеки един от които се отнася до различен въпрос, свързан с устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител може да оцени нивото на същественост на случаите на неправилно докладване поотделно за всеки показател, тъй като предвидените потребители могат да имат различна толерантност към неправилното докладване за всеки показател. Така например, толерантността на предвидените потребители към неправилно докладване е вероятно да бъде по-висока спрямо оповестявания на неопасни, разградими отпадъци, отколкото би била за оповестявания за радиоактивни или други опасни отпадъци.
- A488. Когато информацията за устойчивостта се оценява при използването на обща база за измерване (например парични суми или физически единици), практикуващият професионален счетоводител може да бъде в състояние да обедини заедно всички случаи на неправилно докладване (т.е. такива, които са от едно и също естество в количествено изражение и могат да бъдат обединени). Оповестяванията обаче може да се отнасят до множество теми, могат да включват няколко аспекта от теми и въпроси, свързани с устойчивостта, могат да бъдат измервани или оценявани при използването на различни бази за измерване. За целите на натрупването на случаите на неправилно докладване и определянето дали информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да преобразува случаите на неправилно докладване от различни бази за оценяване в обща база.
- A489. След като бъдат идентифицирани всички неподлежащи на количествено изразяване случаи на неправилно докладване може да е възможно те да бъдат групирани заедно, например, според това дали се отнасят най-общо до конкретни аспекти на въпроси, свързани с устойчивостта. Така например, може да има едно или повече индивидуално несъществени случая на неправилно докладване в количествени изявления, направени от ръководството относно здравето и безопасността на работното място, и други несъществени случаи на неправилно докладване, свързани с разнообразието сред служителите. Доколкото и здравето и безопасността на работното място, и разнообразието, са свързани със социалния аспект на информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител може да бъде в състояние да групира тези случаи на неправилно докладване заедно и да разгледа тяхното комбинирано въздействие върху социалния аспект на информацията за устойчивостта на предприятието. По същия начин, редица несъществени случаи на неправилно докладване в отчетената информация за потреблението на вода и други несъществени случаи на неправилно докладване, свързани с генерираните отпадъци, могат да бъдат разгледани заедно, тъй като и двете са свързани с екологичния аспект на информацията за устойчивостта.
- A490. Информацията за устойчивостта като цяло може да съдържа неправилно докладване, въпреки че неправилното докладване е индивидуално несъществено. Дори ако има неправилно докладване, което да не подлежи на натрупване по въпрос на устойчивостта или други общи фактори, които могат да проявяват обща посока, наратив, тон или тенденция. Така например, ако ефектът от случаите на неправилно докладване е да направят информацията за устойчивостта като цяло да изглежда по-благоприятна, отколкото е в действителност, или ако всички случаи на неправилно докладване преувеличават положителните аспекти и омаловажават отрицателните аспекти на действията на предприятието, това може да доведе до пристрастна и подвеждаща картина за потребителите на информацията за устойчивостта.

Други съображения, свързани с неправилно докладване

A491. Нивото на същественост на некоригираните случаи на неправилно докладване се разглежда в контекста на качествените и, когато е приложимо, количествените фактори. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разгледа степента, в която би могло разумно да се очаква потребителите да вземат различно решение, ако информацията за устойчивостта не съдържаше неправилно докладване. Качествените фактори, които сочат, че е по-вероятно дадено неправилно докладване да е съществено, включват:

Въпроси, свързани с устойчивостта

- (а) Процесът на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, не съответства на обхвата или целта на докладването в съответствие с приложимите критерии.
- (б) Съдържащата неправилно докладване информация за устойчивостта се отнася до аспект на свързан с устойчивостта въпрос, който е бил определен като значим.
- (в) Съществуват множество случаи на неправилно докладване, свързани със същата тема на въпроса, свързан с устойчивостта.
- (г) Естеството на случаите на неправилно докладване е такова, че те всички надценяват или подценяват въпроса, свързан с устойчивостта.

Външни фактори

- (д) Съдържащата неправилно докладване информация за устойчивостта се отнася до неспазване на закон или нормативна разпоредба, особено когато последствията от неспазването са тежки.
- (е) Съдържащата неправилно докладване информация за устойчивостта се отнася до въпроси, свързани с устойчивостта, които имат последствия за голям брой заинтересовани страни на предприятието. Въпреки това, може да има ситуации, при които свързаният с устойчивостта въпрос има последствия само за малък брой заинтересовани страни, но независимо от това да оказва съществено въздействие. Така например, малка общност, чието водоснабдяване е засегнато от радиоактивно замърсяване от отпадъчни води от дейността на предприятие, може да доведе до съдебно дело, което да окаже съществен ефект върху предприятието и негови други заинтересовани страни.

Естество на информацията за устойчивостта

- (ж) Случаите на неправилно докладване могат да сочат съмнения относно изпълнимостта на плановете на ръководството. Така например, предприятието може да оповестява своите политики или ангажменти за смекчаване на свързаните с устойчивостта рискове в съответствие с приложимите критерии, но получените доказателства могат да сочат, че тези политики или ангажменти са нереалистични, разчитат на недоказани технологии или изискват финансиране, което предприятието е малко вероятно да бъде в състояние да получи.
- (з) Случаите на неправилно докладване се отнасят до конкретно оповестяване, което обичайно се използва за сравняване на предприятието с подобни предприятия.
- (и) Случаите на неправилно докладване се отнасят до цел или праг и влиянието на грешката върху постигането на целта или прага е значително (например мащабът на

грешката може да е малък, но тя да има съществени последствия за изпълнението на целта).

- (й) Съдържащата неправилно докладване информация сочи значителна промяна в преди това отчетена позиция или тенденция, която се е обърнала.

Представяне

- (к) Неправилното докладване, произтичащо от представянето на информацията за устойчивостта, е подвеждащо, тъй като използваната формулировка е неясна, така че би могла да се тълкува по много различни начини. Поради тази причина, предвидените потребители биха могли да вземат различни решения според своето тълкуване.

Поведение на ръководството

- (л) Неправилното докладване е възникнало в резултат на измама от ръководството с цел подвеждане на предвидените потребители.
- (м) Ръководството не е склонно да коригира случаи на неправилно докладване по причини, различни от това, че ги счита за несъществени.
- (н) Ръководството докладва агресивни целеви показатели или приблизителни оценки, или се държи отбранително при предоставянето на обяснения.

A492. Случаите на неправилно докладване в качествената информация са също толкова важни, колкото и случаите на неправилно докладване в количествената информация. Ако случаите на неправилно докладване в качествената информация не бъдат коригирани от ръководството, практикуващият професионален счетоводител може да ги натрупа като ги изброи, маркира или подчертае в копие на информацията за устойчивостта. Когато не е възможно случаите на неправилно докладване да бъдат събрани заедно, за да се определи тяхното съвкупно въздействие, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали има някакви общи черти между случаите на неправилно докладване, например дали случаите на неправилно докладване отразяват по-благоприятен резултат, който е колективно съществен, или сочат предубеденост на ръководството.

A493. Други фактори, които могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да оцени нивото на същественост на случаите на неправилно докладване, включват разбиране:

- за основната причина за идентифицираните случаи на неправилно докладване. Така например, ако съществува качествено неправилно докладване, тъй като ръководството преднамерено е решило да представи фактите неправилно, това може да сочи възможност информацията за устойчивостта да съдържа съществено неправилно докладване, което е резултат на измама;
- дали случаите на неправилно докладване могат да повлияят пряко върху неправилно докладване, идентифицирано в други области на ангажимента. Така например, несъществено в противен случай надценяване на даден елемент би могло да има косвен ефект върху по-съществено изчисление, което включва елемент, водещ до това, изчислението да спадне под изисквания минимален праг, включен в договорно изискване, или под критериите, които трябва да бъдат изпълнени за включването в дадена схема, безвъзмездна помощ или финансиране. По същия начин липсата на необходимо одобрение за относително незначителна сделка може да не е съществена индивидуално, но може да окаже влияние върху оперативната

ефективност на контролите в области на информацията за устойчивостта, които потребителите могат да считат за важни.

Несигурност на измерването или оценяването

A494. Свързаният с устойчивостта въпрос може да съдържа вътрешноприсъща несигурност на измерването или оценяването (например, приблизителната оценка на свързаните с климата рискове в дългосрочна перспектива във веригата на стойността на предприятието). В резултат от вътрешноприсъщата несигурност относно свързан с устойчивостта въпрос, възможно е да съществува широк диапазон от възможни резултати и може да е трудно да се идентифицира дали е налице съществено неправилно докладване в информацията за устойчивостта. Практикуващият професионален счетоводител може да прецени дали свързаният с устойчивостта въпрос е толкова точен, колкото се изисква от приложимите критерии, и дали информацията за вътрешноприсъщата несигурност, изисквана от приложимите критерии, е била оповестена. Без подкрепящи оповестявания, които да помогнат на предвидените потребители да разберат несигурността, приложимите критерии може да не са подходящи и информацията за устойчивостта може да не е представена по подходящ начин. Параграфи 190(ж) и A579 адресират подходящите описания, които следва да бъдат включени в доклада за изразяване на сигурност.

A495. Когато несигурността не е вътрешно присъща (т.е. когато тя произтича от липса на подходящо прилагане на приложимите критерии), тя може да доведе до неправилно докладване. Така например, ръководството може да не е използвало подходяща информация за измерването или оценяването на свързания с устойчивостта въпрос, което е довело до това, че той не е толкова точен, колкото се изисква от приложимите критерии.

A496. Прогнозната информация обикновено е обект на по-висока несигурност на измерването или оценяването, отколкото историческата информация. В резултат на това, може да има широк диапазон от възможни резултати и може да е трудно да се идентифицират и оценят случаите на неправилно докладване, включително дали предположенията са:

- (а) разумни, в случая на прогнози; или
- (б) реалистични и съответстващи на целта на информацията, в случая на предвиждания.

A497. Практикуващият професионален счетоводител може да разгледа начини, по които в прогнозната информация може да възникне неправилно докладване, например:

- (а) използваните данни или друга информация може да не са уместни, пълни или надеждни;
- (б) предположенията могат да включват информация, която не е уместна, която може да пропуска важни съображения, да е вътрешно непоследователна или да ѝ се придава неподходяща тежест;
- (в) предположенията може да не съответстват на решенията или намеренията на ръководството; или
- (г) може да има непреднамерено или преднамерено неправилно прилагане на предположенията към данните или друга информация, или в изчисленията на количествено изразима информация.

В някои случаи неправилно докладване може да възникне в резултат от комбинацията на такива обстоятелства.

A498. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разгледа дали има индикатори за възможна предубеденост на ръководството при избора на предположения, методи или данни в начина, по който информацията за устойчивостта се представя, които могат да сочат неправилно докладване или да имат последствия за останалата част от ангажимента за изразяване на сигурност. Така например, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството могат да включват случаи, в които ръководството:

- (а) е променило използваните предположения или методи, или е направило субективна преценка, че е настъпила промяна в обстоятелствата, без да има разумно основание за това;
- (б) е използвало предположения, които не съответстват на предположенията, използвани в останалите области от дейността на предприятието, включително във финансовия отчет или за оперативни цели, или не съответстват на наблюдаеми пазарни предположения; или
- (в) е избрало съществени предположения, които благоприятстват целите на ръководството, или могат да сочат модел или тенденция.

Оценяване на описанието на приложимите критерии (вж. параграф 162)

A499. Предварителните условия за ангажменти за изразяване на сигурност в параграф 78 изискват критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат прилагани при изготвянето на информация за устойчивостта, да бъдат на разположение на предвидените потребители. Това може да се извърши чрез препратки към описанието на приложимите критерии, което е на разположение на предвидените потребители, или чрез включването на описание на приложимите критерии и източниците на такива критерии в информацията за устойчивостта, за да могат предвидените потребители да разберат как:

- (а) е било идентифицирано и избрано съдържанието на информацията за устойчивостта, например темите и аспектите от теми;
- (б) са били идентифицирани потребностите от информация на предвидените потребители; и
- (в) как е бил измерен или оценен свързания с устойчивостта въпрос.

A500. Позоваването или описанието на приложимите критерии и техните източниците е особено важно, когато:

- (а) съществуват значителни разлики между критериите, прилагани от предприятията в един и същ отрасъл, регион или юрисдикция, за които практикуващият професионален счетоводител очаква да имат сходни обстоятелства или да бъдат равностойни;
- (б) свързаният с устойчивостта въпрос е обект на висока степен на несигурност на измерването или оценяването, например прогнозна информация за устойчивостта, тъй като може да е с по-голяма променливост или да е отворен за по-широко тълкуване, отколкото когато несигурността е по-малка. Това може да доведе до информация за устойчивостта, която може да бъде погрешно разбрана или погрешно изтълкувана от предвидените потребители.

A501. Когато оценява дали позоваването или описанието на критериите е адекватно, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа дали то адресира:

- (а) източника на приложимите критерии и дали приложимите критерии са рамкови критерии, съдържащи се в закон или нормативна разпоредба, или са публикувани от оторизирана или призната организация, която следва прозрачен надлежен процес,

други рамкови критерии или разработени от предприятието критерии;

- (б) как са били приложени рамковите критерии, включително отчетните политики на предприятието за прилагане на рамковите критерии;
- (в) за другите рамкови критерии или за разработените от предприятието критерии – как е било определено за тях, както и за всякакви други рамкови критерии, че са подходящи;
- (г) когато е приложимото, че рамковите критерии не са били приложени и причините за това;
- (д) конкретните аспекти на критериите, свързани с определени видове информация за устойчивостта, например:
 - (i) база за оценяване на разумността на предположенията, стоящи в основата на прогнозната информация;
 - (ii) цели на контрола по отношение на дизайна и оперативната ефективност на процесите, системите или контролите;
 - (iii) целеви показатели, ключови показатели за ефективност, ангажменти или цели за оценяване или измерване на резултатите от изпълнението.
- (е) използваните методи за измерване или оценяване, когато приложимите критерии дават възможност за избор между редица методи;
- (ж) всякакви съществени преценки, използвани при прилагането на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на ангажмента;
- (з) вътрешноприсъщите ограничения, ако има такива, свързани с измерването или оценяването на свързания с устойчивостта въпрос спрямо приложимите критерии;
- (и) други въпроси, имащи отношение към разбирането на предвидените потребители за базата за изготвяне на информацията за устойчивостта, включително несигурността;
- (й) всякакви промени в използваните методи за измерване или оценяване, и причините за тях;
- (к) всякакви отклонения от идентифицираните приложими критерии, например, отклонения от рамката, на която предприятието се позовава като база за изготвяне на информацията за устойчивостта;
- (л) необходимостта от ясен смисъл, така че описанието да не съдържа неточни квалифициращи или ограничаващи формулировки, които могат да доведат до непоследователно тълкуване, и да предоставя достатъчно подробности и яснота, за да бъде разбираемо.

Последващи събития (вж. параграфи 163–164)

A502. Примери за последващи събития:

- Публикуването на преработени фактори, предположения или еталони от даден орган, например държавна агенция (например преработени емисионни фактори).
- Изменения на приложимо законодателство или нормативни разпоредби.
- Значително подобрени научни знания.
- Значителни структурни промени в предприятието.

- Наличие на по-точни методи за количествено изразяване.
- Откриване на значителна измама или грешка.
- Откриване на замърсяване на водата или почвата.
- Смъртни случаи и други значими събития, свързани със здравето и безопасността.

A503P. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител за идентифициране на последващи събития могат да включват:

- (а) получаване на разбиране за всякакви процедури, които ръководството е въвело за идентифицирането на последващи събития;
- (б) отправяне на проучващи запитвания към ръководството, и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, дали са настъпили последващи събития, които могат да окажат влияние върху информацията за устойчивостта;
- (в) прочитане на протоколи от заседания на собствениците, лицата, натоварени с общо управление, и ръководството, които са били проведени след датата на информацията за устойчивостта, и отправяне на проучващи запитвания относно въпроси, които са били обсъждани на заседания, но за които все още няма протоколи;
- (г) прочитане на месечна или тримесечна информация за устойчивостта на предприятието, ако има такава.

A504O. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител за идентифициране на последващи събития могат да включват отправяне на проучващи запитвания към ръководството, и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, дали са настъпили последващи събития, които могат да окажат влияние върху информацията за устойчивостта.

A505. Практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за изпълнението на каквито и да било процедури относно информацията за устойчивостта след датата на доклада за изразяване на сигурност. Ако обаче след датата на доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител стане известен факт, който, ако му беше известен към датата на доклада за изразяване на сигурност, би могъл да доведе до неговата промяна, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да обсъди въпроса с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или да предприеме друго действие, както това е уместно при конкретните обстоятелства.

Писмени изявления от ръководството и лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 165)

A506. Писменото потвърждение на устните изявления намалява вероятността от недоразумения между практикуващия професионален счетоводител и ръководството, и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление. Лицето (лицата), от което (които) практикуващият професионален счетоводител изисква писмени изявления, обикновено е (са) член (членове) на висшето ръководство или лице (лица), натоварено(и) с общо управление, според случая, например, структурата на ръководството и общото управление на предприятието, която може да се различава в зависимост от юрисдикцията, отразявайки

влияния, като например различни културни и правни особености, и характеристики, свързани с размера и собствеността.

A507. Изявленията от ръководството и, когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, не могат да заменят другите доказателства, които практикуващият професионален счетоводител би могъл разумно да очаква да са налични. Въпреки че писмените изявления осигуряват необходими доказателства, сами по себе си те не предоставят достатъчни и уместни доказателства за никой от въпросите, до които се отнасят. Освен това, фактът, че практикуващият професионален счетоводител е получил надеждни писмени изявления, не влияе на естеството или обхвата на другите доказателства, които практикуващият професионален счетоводител получава.

Друга информация

Получаване на друга информация (вж. параграф 171)

A508. Както е обяснено в параграф 5, обхватът на ангажимента за изразяване на сигурност може да се разшири до цялата информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от предприятието, или само до част от тази информация. Когато ангажиментът за изразяване на сигурност не обхваща цялата информация за устойчивостта, терминът „информация, свързана с устойчивостта“ следва да се чете като информацията, която е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност.

A509. Целта на обсъждането с ръководството, което се изисква от параграф 171(а), е да помогне на практикуващия професионален счетоводител да разбере информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, в нейната цялост, включително информацията за устойчивостта, предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, и къде ще бъде докладвана, за да може да идентифицира другата информация, с която трябва да се запознае и да разгледа в съответствие с параграф 172. Например информацията за устойчивостта, предмет на ангажимента за изразяване на сигурност, може да бъде включена като част от доклада на ръководството на предприятието, годишния доклад или интегриран доклад, или включена заедно с друга управленска информация.

A510. Тъй като рамките и практиките за докладване на информацията за устойчивостта могат да се развиват и с течение на времето могат да бъдат приети нови закони и нормативни разпоредби, местоположението на информацията за устойчивостта и съдържанието на доклада (докладите), в които е включена тази информация, могат да се променят между отделните периоди. В резултат на това може да не е ясно кой (кои) документ(и) съставлява(т) доклада, в който ще бъде публикувана информацията за устойчивостта. Практикуващият професионален счетоводител може да комуникира с лицата, отговорни за изготвянето на докладите на предприятието, независимо дали това са членове на ръководството или лица, натоварени с общо управление, относно своите очаквания по отношение на получаването на окончателната версия на доклада (докладите), който (които) ще съдържа(т) информацията за устойчивостта, своевременно преди датата на доклада за изразяване на сигурност. Това позволява на практикуващия професионален счетоводител да изпълни процедурите, изисквани от настоящия МСИСУ, преди датата на доклада за изразяване на сигурност.

A511. Когато другата информация се предоставя на разположение на потребителите само чрез уебсайта на предприятието, окончателната ѝ версия, получена от предприятието, а не директно от уебсайта на предприятието, е подходящ документ, върху който практикуващият професионален счетоводител би изпълнил процедури в съответствие с настоящия МСИСУ. Съгласно настоящия МСИСУ практикуващият професионален

счетоводител не носи отговорност да търси друга информация, включително друга информация, която може да е публикувана на уебсайта на предприятието. Освен това, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за изпълнението на процедури за потвърждение, че другата информация е показана по подходящ начин на уебсайта на предприятието или по друг начин е била подходящо излъчвана или показана по електронен път, освен ако това не попада в обхвата на ангажмента за изразяване на сигурност.

Прочит и преценяване на друга информация (вж. параграф 172)

A512. Когато другата информация не съответства в значителна степен на информацията за устойчивостта, предмет на ангажмента за изразяване на сигурност, или на знанията на практикуващия професионален счетоводител, придобити в рамките на ангажмента, това може да е индикация, че информацията за устойчивостта или другата информация съдържат съществено неправилно докладване. Това може да подкопае доверието в информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на сигурност, изготвен във връзка с тази информация. Такова съществено неправилно докладване може да повлияе по неподходящ начин на решенията на потребителите, за които е предназначен доклада за изразяване на сигурност. Процедурите по отношение на другата информация могат да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител и при спазването на приложимите етични изисквания съгласно изискванията на параграф 34. Приложимите етични изисквания изискват от практикуващия професионален счетоводител да избягва съзнателно да бъде асоцииран с информация, за която счита, че съдържа съществено неверни или подвеждащи твърдения, твърдения или информация, предоставени безразсъдно, или пропускаща или прикриващи изискваната информация, когато такова пропускане или прикриване би било подвеждащо.

A513. В някои случаи, оповестяванията в другата информация могат да обобщават или да предоставят допълнителни детайли относно оповестяванията в информацията за устойчивостта, предмет на ангажмента за изразяване на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител може да сравни избора на такива оповестявания в другата информация с оповестяванията в информацията за устойчивостта, която е обект на изразяването на сигурност. Обхватът на това сравнение е въпрос на професионална преценка като се има предвид, че отговорностите на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСИСУ не представляват ангажмент за изразяване на сигурност относно другата информация, нито налагат задължение за получаване на сигурност относно другата информация.

Отговор, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване

Отговор, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация, получена преди датата на доклада за изразяване на сигурност, съдържа съществено неправилно докладване (вж. параграфи 175–176)

A514. Действията, които практикуващият професионален счетоводител предприема, ако другата информация не бъде коригирана след комуникация с лицата, натоварени с общо управление, са въпрос на професионална преценка. Практикуващият професионален счетоводител може да вземе предвид дали посочените от ръководството и лицата, натоварени с общо управление мотиви, за да не извършат корекцията, пораждаат съмнения относно почтеността или честността на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, например когато практикуващият професионален счетоводител подозира умисъл за подвеждане. Практикуващият професионален счетоводител може също така да

счете за уместно да потърси правен съвет. В някои случаи, практикуващият професионален счетоводител може да е задължен от закон, нормативна разпоредба или професионални изисквания да комуникира въпроса с регулаторен орган или с компетентния професионален орган.

Отговор, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че другата информация, получена след датата на доклада за изразяване на сигурност, съдържа съществено неправилно докладване (вж. параграфи 175–176)

A515. Практикуващият професионален счетоводител не е задължен да извършва каквито и да било процедури относно друга информация, която е станала достъпна след датата на доклада за изразяване на сигурност. Въпреки това, практикуващият професионален счетоводител може да узнае, че е налице съществено несъответствие между другата информация, достъпна след датата на доклада за изразяване на сигурност, и информацията за устойчивостта или знанията на практикуващия професионален счетоводител, придобити в рамките на ангажмента. Практикуващият професионален счетоводител може да обсъди въпроса с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, според случая, и ако другата информация не бъде коригирана, да предприеме подходящи действия. Това може да включва изпълнението на други процедури за достигане до заключение дали другата информация или информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване, но другата информация не бъде коригирана, практикуващият професионален счетоводител може да потърси подходящ начин съществените некоригирани случаи на неправилно докладване да бъдат доведени до знанието на потребителите, за които е предназначен неговия доклад, като съблюдава своите законни права и задължения.

Последствия за докладването (вж. параграф 176(а))

A516. В редки случаи може да бъде подходящ отказ от изразяване на заключение или мнение относно информацията за устойчивостта, когато отказът да бъде коригирано съществено неправилно докладване в другата информация поражда такова съмнение относно почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че поставя под въпрос надеждността на доказателствата като цяло.

Оттегляне от ангажимент (вж. параграф 176(б))

A517. Оттеглянето от ангажимент, когато това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба, може да е уместно, когато обстоятелствата, свързани с отказа да се коригира съществено неправилно докладване в другата информация, пораждат такива съмнения относно почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че поставят под въпрос надеждността на получените от тях изявления по време на ангажмента за изразяване на сигурност.

Отговор, когато информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване, или когато разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда се нуждае от актуализация (вж. параграф 177)

A518. При прочитането на другата информация практикуващият професионален счетоводител може да узнае за нова информация, която има последствия за:

- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата среда и, поради тази причина, може да сочи необходимост от

перезаглеждане на съображенията и оценката на риска на практикуващия професионален счетоводител;

- отговорността на практикуващия професионален счетоводител за оценката на въздействието на идентифицираните случаи на неправилно докладване върху ангажимента, както и на некоригираните случаи на неправилно докладване, ако има такива, върху информацията за устойчивостта.
- отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, свързани с последващи събития.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Оценяване на получените доказателства (вж. параграф 178)

A519. Ангажиментът за изразяване на сигурност е динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес, и на вниманието на практикуващия професионален счетоводител може да стане достояние информация, която се различава съществено от тази, върху която се основава определянето на планираните процедури. Това по-конкретно може да бъде случаят, когато информационната система на предприятието не е толкова зряла, или когато оповестяванията и техните характеристики са обект на по-високо ниво на преценка. Докато практикуващият професионален счетоводител извършва планираните процедури, получените доказателства могат да го накарат да извърши допълнителни процедури, за да постигне целта (целите) на извършването на тези процедури. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не е получил доказателствата, които е очаквал да получи чрез планираните процедури. Когато практикуващият професионален счетоводител прецени, че доказателствата, получени от извършените процедури, не са достатъчни и уместни, за да може да формира заключение относно информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител може:

- (а) да разшири обхвата на изпълняваната работа; или
- (б) да изпълни други процедури, които по негова преценка са необходими при конкретните обстоятелства.

Когато никое от двете не е осъществимо при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител няма да бъде в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да може да формира заключение.

A520. Една процедура може да бъде разработена така, че да бъде ефективна за постигането на предвидената цел, но ако нейното изпълнение или прилагане (т.е. нейното приложение) е неподходящо, целта на процедурата може и да не бъде постигната. Параграфи 31–63 адресират конкретните отговорности на практикуващия професионален счетоводител по отношение на управлението на качеството на ниво ангажимент и свързаните с това отговорности на лидера, отговорен за ангажимента, които могат да окажат влияние върху прилагането на процедурите. В допълнение, параграф A116 обяснява, че прегледът на работата на екипа по ангажимента се състои в разглеждане дали, например:

- (а) получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за заключението за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител; и
- (б) целите на процедурите са били постигнати.

A521. Професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно това, кое представлява достатъчни и уместни доказателства, се влияе от такива фактори, като следните:

- значимостта на потенциалното неправилно докладване и вероятността то да окаже съществено въздействие върху информацията за устойчивостта, самостоятелно или като съвкупност с други потенциални случаи на неправилно докладване;
- ефективността на отговорите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, за адресиране на известния риск от съществено неправилно докладване;
- опитът, придобит в рамките на предходни ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на подобни потенциални случаи на неправилно докладване;
- резултатите от изпълнените процедури, включително дали тези процедури са идентифицирали конкретни случаи на неправилно докладване;
- източникът и надеждността на наличната информация;
- убедителността на доказателствата;
- разбирането за предприятието и неговата среда.

A522. Оценката на получените доказателства, свързани с изготвянето на качествената информация или на качествените аспекти на количествената информация, може да включва преценка дали:

- (а) има индикатори на възможна предубеденост в преценките и решенията при изготвянето на приблизителните оценки и информацията за устойчивостта;
- (б) методите за количествено изразяване и избраните и приложени отчетни политики съответстват на приложимите критерии, и са подходящи;
- (в) информацията, която е представена в информацията за устойчивостта, е уместна, надеждна, пълна, съпоставима и разбираема;
- (г) информацията за устойчивостта предоставя адекватно оповестяване на приложимите критерии и други въпроси, включително свързани с несигурността, така че предвидените потребители да могат да разберат съществените преценки, използвани при нейното изготвяне; и
- (д) използваната в информацията за устойчивостта терминология е подходяща.

Получени доказателства, които не съответстват на други доказателства (вж. параграф 180)

A523. Когато доказателствата не съответстват на други доказателства, това може да означава, че част от информацията, използвана в качеството на доказателство, не е надеждна. Случаят може да е такъв, например, когато отговорите на проучващите запитвания към ръководството, лицата, натоварени с общо управление, вътрешните одитори, или други лица, са непоследователни. Тази непоследователност от своя страна може да постави под въпрос уместността на оценката на практикуващия професионален счетоводител относно уместността и надеждността на информацията в съответствие с параграф 90. Параграф 94 разглежда отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато изпитва съмнения относно уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. Степента, в която практикуващият професионален счетоводител може да се наложи да модифицира или допълни процедурите, за да елиминира съмненията и ефектите върху други аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност, може да варира.

A524. Когато изпълнява дадена процедура практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира елементи, които противоречат на очакванията му или които проявяват необичайни характеристики. За описанието на тези елементи може да се използва различна терминология, например, изключения, отклонения, забележими елементи или елементи, представляващи интерес. Тези елементи могат да сочат възможно неправилно докладване в информацията за устойчивостта. Те могат също така да са показателни за несъответствия в доказателствата, особено когато други доказателства не са идентифицирали подобни изключения или отклонения, или да поставят под съмнение надеждността на информацията.

A525. При разглеждането на ефекта на несъответствията в доказателствата върху други аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали неговата оценка на риска продължава да бъде уместна.

A526. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, от него се изисква да изрази квалифицирано заключение или да откаже изразяването на заключение относно информацията за устойчивостта, или, ако това е възможно, да се оттегли от ангажимента в съответствие с параграф 185.

Достигане до заключение (вж. параграфи 181–184)

A527. В регулаторните режими за оповестяване на информация, оповестяванията, регламентирани в приложим закон или нормативна разпоредба, са достатъчни за целите на докладването пред регулаторния орган. Въпреки това, в информацията за устойчивостта може да са необходими допълнителни оповестявания, за да могат другите предвидени потребители да разберат съществените преценки, използвани при изготвянето на информацията за устойчивостта, например:

- (а) използваният метод за определяне на отчетните граници, ако приложимите критерии дават възможност за избор между различни методи, и кои операции са включени;
- (б) избраните и приложените значими методи за оценяване и количествено изразяване, и отчетните политики, включително:
 - (i) процесът на предприятието за идентифициране на въпросите, свързани с устойчивостта, които следва да бъдат включени в информацията за устойчивостта (вж. параграф A3);
 - (ii) всякакви значими тълкувания, направени при прилагането на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на предприятието, включително източници на данни, и, когато е допустим избор между различни методи или се използват специфични за предприятието методи, оповестяване на използвания метод и мотивите за това; и
 - (iii) как предприятието определя дали докладвани преди това оповестявания трябва да бъдат преизчислени;
- (в) изявление относно несигурността, свързана с количественото измерване на информацията за устойчивостта на предприятието, включително: причините за нея, как е била адресирана и нейният ефект върху информацията за устойчивостта; и
- (г) промени, ако има такива, във въпросите, упоменати в настоящия параграф, или в други въпроси, които засягат в значителна степен съпоставимостта на

информацията за устойчивостта с предходен (предходни) период(и) или базовата година.

Оценяване дали информацията за устойчивостта постига достоверно представяне (вж. параграф 182)

A528. В случая на критериите за достоверно представяне оценката на практикуващия професионален счетоводител дали информацията за устойчивостта постига достоверно представяне е въпрос на професионална преценка. Тази преценка взема предвид такива въпроси, като фактите и обстоятелствата на предприятието, включително промените в тях, въз основа на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и получените доказателства. Оценката също така включва преценка, например, на оповестяванията, които са необходими за постигането на достоверно представяне, произтичащо от въпроси, които биха могли да бъдат съществени (т.е. по принцип, случаите на неправилно докладване се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква да повлияят на решенията на предвидените потребители, които те вземат въз основа на информацията за устойчивостта), например ефектите на променящи се изисквания или еволюираща среда.

A529. Оценяването дали информацията за устойчивостта постига достоверно представяне може да включва, например, обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно техните виждания защо е избрана конкретна форма на представяне, както и относно алтернативите, които са били разгледани. Обсъжданията могат да включват, например:

- степента, в която оповестяванията в информацията за устойчивостта са обобщени или представени в разбивка, и дали представянето на оповестяванията прикрива полезна информация или води до подвеждаща информация;
- съответствието с подходяща отраслова практика или дали евентуалните отклонения са от значение спрямо конкретните обстоятелства на предприятието и, следователно, са оправдани.

Ограничение в обхвата (вж. параграф 185)

A530. Ограничение в обхвата може да възникне в резултат от:

- (а) обстоятелства, които са извън контрола на съответна(ите) страна(и). Така например, документация, която практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо да провери, може да е била унищожена случайно;
- (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 настъпил преди ангажимента на практикуващия професионален счетоводител; или
- (в) ограничения, наложени от ръководството, лицата, натоварени с общо управление или ангажиращата страна върху практикуващия професионален счетоводител, които например могат да го възпрепятстват да изпълни дадена процедура, която счита за необходима при конкретните обстоятелства. Ограниченията от този вид могат да имат други последствия за ангажимента, например по отношение на преценката на практикуващия професионален счетоводител за риска на ангажимента, както и приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажимента за изразяване на сигурност.

A531. Неспособността да се извърши определена процедура не представлява ограничение в обхвата, в случай че практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства чрез изпълнението на алтернативни процедури.

Поемане на цялостната отговорност за управлението и постигането на качество (вж. параграф 186(г)(i))

A532. Съответните съображения и определянето, че лидерът, отговорен за ангажимента, е участвал в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент, за да осигури база за определяне, че използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи с оглед на естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента, включват, например:

- (а) как са проведени консултациите по трудни, спорни или други въпроси, и как са приведени в изпълнение съгласуваните заключения;
- (б) как са адресирани и разрешени различията в мненията; и
- (в) как документацията за ангажимента доказва участието на лидера, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент.

A533. Примери за индикатори, че лидерът, отговорен за ангажимента, може да не е участвал в достатъчна степен и по подходящ начин:

- Липсата на своевременно преглед от лидера, отговорен за ангажимента, на планирането на ангажимента, включително преглед на изпълнените процедури за оценка на риска.
- Доказателства, че тези лица, на които са били възложени задачи, действия или процедури, не са били адекватно информирани за естеството на техните отговорности и правомощия, за възложената им работа и нейните цели, и не са им били предоставени други необходими инструкции и уместна информация.
- Липса на доказателства за ръководството и надзора от страна на лидера, отговорен за ангажимента, над останалите членове на екипа по ангажимента, и за прегледа на тяхната работа.

A534. Ако участието на лидера, отговорен за ангажимента, не осигурява база за определяне, че използваните съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, лидерът, отговорен за ангажимента, няма да бъде в състояние да направи определението, изисквано съгласно параграф 186. Освен да вземе предвид фирмените политики или процедури, определящи изискваните действия, които следва да бъдат предприети при такива обстоятелства, подходящите действия, които лидерът, отговорен за ангажимента, може да предприеме включват, например:

- актуализиране и промяна на плана на ангажимента;
- преразглеждане на планирания подход към естеството и обхвата на прегледа, и модифицирането на планирания подход за разширяване на участието на лидера, отговорен за ангажимента; или
- консултиране с персонала, на когото е възложена оперативната отговорност за съответния аспект от системата за управление на качеството на фирмата.

Документация (вж. параграф 187)

A535. Изискването за документиране на начина, по който практикуващият професионален счетоводител е адресирал несъответствията в информацията, не означава, че практикуващият професионален счетоводител трябва да съхранява документация за ангажимента, която е неправилна или е била заменена.

A536. Документацията за ангажимента, удостоверяваща участието на лидера, отговорен за ангажимента, и определението на лидера, отговорен за ангажимента, съгласно параграф 186(г)(i), може да бъде изготвена по различни начини според естеството и конкретните обстоятелства на ангажимента.

Примери:

- Насоките на екипа по ангажимента могат да бъдат документираны чрез подписване на плана за ангажимента и дейностите по управление на проекта.
- Протоколите от официалните заседания на екипа по ангажимента могат да осигурят доказателства за яснотата, последователността и ефективността на комуникациите на лидера, отговорен за ангажимента, и за други действия по отношение на културата и очакваното поведение, които демонстрират ангажимента на фирмата към качеството.
- Дневният ред на обсъжданията между лидера, отговорен за ангажимента, и останалите членове на екипа по ангажимента, и когато това е приложимо, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и съответните подписи и отчети на времето, изработено в ангажимента от лидера, отговорен за ангажимента, могат да осигурят доказателства за неговото участие по време на целия ангажимент и за упражняване на надзор над останалите членове на екипа по ангажимента; или
- Подписите от лидера, отговорен за ангажимента, и другите членове на екипа по ангажимента, осигуряват доказателства, че работните книжа са били прегледани.

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

Ефективна комуникация в доклада за изразяване на сигурност (вж. параграфи 188–189)

A537. Докладът за изразяване на сигурност е средството, с което практикуващият професионален счетоводител комуникира резултата от ангажимента за изразяване на сигурност до предвидените потребители. Ясната комуникация помага на предвидените потребители да разберат заключението за изразяване на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител не докладва устно или посредством използването на символи без същевременно да предостави и писмен доклад за изразяване на сигурност, който е лесно достъпен всеки път, когато се предоставя устен доклад или се използва символ, така че заключението на практикуващия професионален счетоводител да не бъде разбрано погрешно. Така например, символ, който показва, че оповестяванията са били предмет на ангажимент за изразяване на сигурност, може да бъде свързан с писмения доклад за изразяване на сигурност чрез хипервръзка.

A538. Приложение 3 съдържа примери на доклади за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта, които включват само основните елементи, посочени в параграф 190, за примерните факти, описани над всеки един пример. Конкретните обстоятелства на ангажимента могат да наложат включването в доклада за изразяване на сигурност на допълнителни въпроси, за да се спази настоящия МСИСУ, или

практикуващият професионален счетоводител може да реши, че са необходими допълнителни въпроси, които да подпомогнат разбирането на предвидените потребители.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 190)

A539. Настоящият МСИСУ не изисква стандартизиран формат за докладване по всички ангажименти за изразяване на сигурност. Вместо това той указва основните елементи, които докладът за изразяване на сигурност следва да включва. Докладите за изразяване на сигурност са обвързани с конкретните обстоятелства на ангажмента. Практикуващият професионален счетоводител може да включва заглавия в допълнение към тези, които се изискват от настоящия МСИСУ, номера на параграфи, удебелен шрифт и други механизми за по-добра яснота и четимост на доклада за изразяване на сигурност.

Заглавие на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 190(a))

A540. За да бъде независим докладът за изразяване на сигурност се изготвя от практикуващ професионален счетоводител, който спазва изискванията за независимост на Кодекса на СМСЕС относно ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта или такива, които са най-малкото толкова изискващи.

Адресат (вж. параграф 190(b))

A541. Адресатът обикновено е ангажиращата страна или лицата, натоварени с общо управление на предприятието. Закон или нормативна разпоредба, или условията на ангажмента, могат да посочват до кого следва да бъде адресиран докладът за изразяване на сигурност в тази конкретна юрисдикция. Освен да идентифицира адресата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да счете за уместно да включи в основното тяло на доклада за изразяване на сигурност формулировка, която посочва целта, за която, или предвидените потребители, за които, се изготвя този доклад.

Заклучение на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 190(v))

Получена степен на сигурност (вж. параграф 190(v)(iii))

A542. Когато части от информацията за устойчивостта са предмет на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, а други части са предмет на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, ясното идентифициране в доклада за изразяване на сигурност на информацията за устойчивостта, която е предмет на всяко ниво на изразяване на сигурност, може да помогне за разбирането на потребителите относно това, какво е било предмет на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност и какво на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Заклученията, свързани с всяка една част от информацията за устойчивостта, също могат да бъдат разграничени, за да подпомогнат предвидените потребители. При тези обстоятелства докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа всеки един от елементите на съдържанието, които са общи за двете нива на изразяване на сигурност, като елементите на съдържанието за изразяване на ограничена степен на сигурност и на разумна степен на сигурност са ясно разграничени, за да се спази параграф 190.

Идентифициране или описание на информацията за устойчивостта (вж. параграф 190(v)(iv))

A543. Идентифицирането или оповестяването на информацията за устойчивостта, предмет на ангажмента за изразяване на сигурност, и, когато това е уместно, въпросите, свързани с устойчивостта, могат да включват:

- заглавие и други отличителни характеристики на информацията за устойчивостта и, ако е приложимо, по-обширен доклад (например годишен доклад или интегриран доклад), в рамките на който да бъде докладвана информацията за устойчивостта;
- ако информацията за устойчивостта, предмет на ангажмента за изразяване на сигурност, не е цялата докладвана информация за устойчивостта - идентифицирането на частта от нея, която е предмет на ангажмента за изразяване на сигурност, и ако това е необходимо за подпомагане на разбирането на потребителите - идентифициране на информацията за устойчивостта, която не е предмет на ангажмента за изразяване на сигурност (вж. също параграф A544);
- когато е уместно, наименованието на друго (други) предприятие(я) (например, предприятия във веригата на стойността), обект(и), местоположение(я), юрисдикция(и) или друга(и) граница(и), до които се отнасят въпросите, свързани с устойчивостта;
- обяснение на тези характеристики на въпросите, свързани с устойчивостта, или на информацията за устойчивостта, с които предвидените потребители трябва да бъдат запознати, и как тези характеристики могат да повлияят на точността на измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии, или на убедителността на наличните доказателства. Така например:
 - степента, в която информацията за устойчивостта е количествена спрямо качествена, описателна спрямо числова, обективна спрямо основана на преценка, или историческа спрямо прогнозна;
 - промени във въпросите, свързани с устойчивостта, критериите или други обстоятелства, свързани с ангажмента, които засягат съпоставимостта на информацията за устойчивостта за отделните периоди.

A544. При някои обстоятелства предприятието може да се позове на факта, че определена информация за устойчивостта (например информация, свързана с предприятие от веригата на стойността, което е извън контрола на предприятието) е била предмет на изразяване на сигурност, и също така може да включи препратка в информацията за устойчивостта към доклада на практикуващия професионален счетоводител, който е изпълнил този ангажмент за изразяване на сигурност. Такива препратки биха могли да означават, че практикуващият професионален счетоводител поема отговорност за съдържанието на доклада за изразяване на сигурност на този друг практикуващ професионален счетоводител или за изразените в него заключения. При тези обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да реши да посочи ясно, че тези препратки не са предмет на ангажмента за изразяване на сигурност.

Изразяване на заключението на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграфи 190(v)(vi)–(vii), 198O, 198P)

A545O. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност, включват:

- (a) когато са изразени под формата на информация за устойчивостта и приложими критерии:
 - (i) съгласно рамката за съответствие: „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че [информацията за устойчивостта] не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ“;

	(ii) съгласно рамката за достоверно представяне: „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че [информацията за устойчивостта] не е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ“; (б) когато са изразени под формата на изявление, направено от съответната страна: (i) съгласно рамката за съответствие: „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 XYZ, не е достоверно във всички съществени аспекти“; (ii) съгласно рамката за достоверно представяне: „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 [информацията за устойчивостта] е изготвена в съответствие с критериите XYZ, не е достоверно във всички съществени аспекти“.
--	--

A546P. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, включват:

	(а) когато са изразени под формата на информация за устойчивостта и приложими критерии: (i) съгласно рамката за съответствие: „По наше мнение, [информацията за устойчивостта] на предприятието е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ“; или (ii) съгласно рамката за достоверно представяне: „По наше мнение, [информацията за устойчивостта] на предприятието е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ“; (б) когато са изразени под формата на изявление, направено от съответната страна: (i) съгласно рамката за съответствие: „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че предприятието е спазило изискванията XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти“; или (ii) съгласно рамката за достоверно представяне: „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че [информацията за устойчивостта] е изготвена в съответствие с критериите XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти“.
--	---

A547. Формите на изразяване, които биха могли да са полезни по отношение на въпросите, свързани с устойчивостта, включват, например, една или комбинация от следните фрази:

- по отношение на рамките за спазване – „при спазването на изискванията на“ или „в съответствие с“;
- по отношение на ангажименти, при които приложимите критерии описват методологията за изготвянето или представянето на информацията за устойчивостта – „правилно изготвена“;

- по отношение на ангажименти, при които принципите на достоверно представяне се съдържат в приложимите критерии – „е достоверно“ или „представя достоверно“.

Идентифициране на приложимите критерии (вж. параграф 190(в)(vii))

A548. За да може практикуващият професионален счетоводител да приеме или да продължи ангажимент, параграф 81 изисква предварителните условия да бъдат изпълнени, включително критериите да бъдат предоставени на разположение на предвидените потребители. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, могат да предоставят приложимите критерии на разположение на потребителите или в информацията за устойчивостта, или чрез препратка, за да може предвидените потребители да разберат базата за изготвяне на информацията за устойчивостта. Информацията за устойчивостта на предприятието или описанието на посочените критерии могат да включват въпроси като:

- детайли за източниците на приложимите критерии и дали приложимите критерии са рамкови критерии, съдържащи се в закон или нормативна разпоредба, или публикувани от оторизирана или призната организация, която следва прозрачен надлежен процес, или не, и ако не са такива, кой ги е разработил, базата за разработването им (например как са били идентифицирани потребностите на предвидените потребители), и описание защо се считат подходящи;
- отчетните политики за използваните методи за измерване или оценяване, включително кога приложимите критерии позволяват избор между редица методи;
- всякакви значими тълкувания, направени в приложимите критерии;
- дали е имало някакви промени в отчетните политики във връзка с използваните методи за измерване или оценяване след предходния период.

A549. Изявлението, че ръководството е изготвило информацията за устойчивостта в съответствие с конкретни критерии, е подходящо, само когато информацията за устойчивостта съответства на всички изисквания на тези критерии, които са в сила през периода, обхванат от тази информация за устойчивостта.

A550. Описанието на приложимите критерии, което съдържа неточни квалифициращи или ограничаващи формулировки (като например, „информацията за устойчивостта е в значително съответствие с изискванията на XYZ“), не е адекватно описание, тъй като може да подведе потребителите на тази информация за устойчивостта.

A551. Понякога ръководството може да докладва информацията за устойчивостта като използва повече от една рамка. В този случай е вероятно разбирането на потребителя да бъде разширено, ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление предоставят отделно критериите, свързани с всяка рамка, вместо да ги обобщават или комбинират. Когато ръководството изготвя информацията за устойчивостта в съответствие с множество рамки (например национална рамка и глобална рамка), тези рамки представят приложимите критерии и се посочват в съответствие с параграф 190(в)(vii), ако всяка рамка е спазена поотделно. Когато информацията за устойчивостта се изготвя в съответствие с една рамка за докладване на устойчивостта и в допълнение оповестява степента, в която информацията за устойчивостта съответства на друга рамка, това оповестяване се включва в заключението за изразяване на сигурност, ако не може да бъде ясно разграничено от информацията за устойчивостта.

Информирание на предвидените потребители за контекста, в който трябва да бъде разглеждано заключението на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 190(в)(ix))

A552. 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 свързания с устойчивостта въпрос, за които предвидените потребители следва да бъдат 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”.

Раздел „База за заключение“ (вж. параграф 190(г))

Изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МСИСУ (вж. параграф 190(г)(i))

A553. Изявление на практикуващия професионален счетоводител, което съдържа неточни квалифициращи или ограничаващи формулировки (например, „ангажиментът е изпълнен, вземайки под внимание (или въз основа на) МСИСУ 5000”) може да подведе потребителите на докладите за изразяване на сигурност. При тези обстоятелства потребителите могат да разберат, че всички изисквания на настоящия МСИСУ са били спазени, дори ако това не е така (вж. параграф 20).

Изявление относно изисквания за независимост, които са специфични за определени предприятия (вж. параграф 190(г)(v))

A554. Приложимите етични изисквания може:

- да установяват изисквания за независимост, които са специфични за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта на определени предприятия, посочени в приложимите етични изисквания, например изискванията за независимост за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта на предприятията от обществен интерес в Кодекса на СМСЕС;
- да изискват от практикуващия професионален счетоводител да оповести публично кога е приложил изисквания за независимост, които са специфични за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта на определени предприятия. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква когато дадена фирма е приложила изискванията за независимост по отношение на предприятия от обществен интерес при изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност относно устойчивостта на дадено предприятие, тя да оповести публично този факт, освен когато това оповестяване би довело до разкриването на конфиденциални бъдещи планове на предприятието.

Отговорности за информацията за устойчивостта (вж. параграф 190(е))

A555. Посочването на съответните отговорности информира предвидените потребители, че ръководството, или лицата, натоварени с общо управление, според случая, носят отговорност за изготвянето на информацията за устойчивостта, и че ролята на практикуващия професионален е да изрази независимо заключение относно информацията за устойчивостта.

A556. Лицата, натоварени с общо управление, а не ръководството, може да са отговорни за информацията за устойчивостта в зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента и правната рамка в конкретната юрисдикция. В други юрисдикции лицата,

натоварени с общо управление могат да отговарят за осъществяването на надзор над процеса по изготвяне на информацията за устойчивостта, а ръководството да изпълнява отговорностите, описани в параграф 190(е)(i).

Приложимост на отговорността за достоверно представяне на информацията за устойчивостта (вж. параграф 190(е)(i)а.)

A557. Някои критерии признават изрично или имплицитно концепцията за достоверно представяне. Както е отбелязано в дефиницията за критерии (вж. параграф 18), критериите за достоверно представяне не само изискват спазването на критериите, но и признават изрично или имплицитно, че може да е необходимо ръководството да предостави оповестявания, които надхвърлят конкретно изискваните от критериите. Следователно, отговорностите съответно на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, за изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие с рамката за достоверно представяне се отнасят до това дали е постигнато справедливо представяне в представената информация за устойчивостта.

Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта (вж. параграф 190(ж))

A558. Това може да е особено валидно, когато вътрешноприсъщата несигурност на измерването или оценяването могат да са от основно значение за разбирането на информацията за устойчивостта от страна на предвидените потребители. Така например, по отношение на емисиите на парникови газове може да е уместно да се отбележи, че оповестяванията на предприятието относно емисиите от Обхват 3 са обект на повече вътрешноприсъщи ограничения, отколкото емисиите от Обхват 1 и Обхват 2, предвид липсата на налична и относително точна информация, която се използва за определянето както на качествената, така и на количествената информация за Обхват 3, от предприятия от веригата на стойността, които са извън контрола на групата.

A559. Ръководството може да избере да обясни ограниченията върху способността за получаване на информация от предприятия от веригата на стойността, включени в докладваната информация за устойчивостта, а ако не, практикуващият професионален счетоводител може да обсъди с ръководството дали да го направи. Практикуващият професионален счетоводител може също така да избере да опише ефектите върху процедурите на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност (например в раздела на доклада за вътрешноприсъщите ограничения). Въпреки това е важно всяко такова описание в доклада за изразяване на сигурност да не предполага, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за получаването на достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на заключението за изразяване на сигурност е намалена по отношение на тази информация.

A560. За ангажименти относно информация за устойчивостта, която съдържа прогнозна информация (т.е. цели или целеви показатели, прогнози, анализи на сценарии или планове за преход), изготвянето на тази информация може да е обект на вътрешноприсъщи ограничения. В случай че практикуващият професионален счетоводител опише тези ограничения в раздела за вътрешноприсъщите ограничения на доклада за изразяване на сигурност, това описание може да препраща към обяснението на ръководството, ако има такова, и да посочва, че:

- по отношение на прогноза, изразена като конкретно(и) оповестяване (оповестявания): действителните резултати е вероятно да се различават от прогнозната информация за устойчивостта, тъй като очакваните събития често не се случват според очакванията и отклонението би могло да е съществено;

- по отношение на прогноза, изразена като диапазон: за прогнозната информация, изразена като диапазон, действителните резултати могат да попаднат извън този диапазон и отклонението би могло да е съществено; или
- по отношение на предвиждания, анализи на сценарии или планове за преход: прогнозната информация за устойчивостта е била изготвена за (посочете целта), при използването на набор от предположения, които включват хипотетични предположения за бъдещи събития и действия на ръководството, които не е задължително да настъпят. Поради това, потребителите се предупреждават, че прогнозната информация за устойчивостта не може да се използва за цели, различни от описаните.

Обобщена информация за извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 190(и))

A561. По отношение на ангажименти, които изискват от практикуващия професионален счетоводител да получи различни нива на сигурност по различни теми, аспекти от теми или оповестявания, практикуващият професионален счетоводител може също така да очертае изпълнените процедури за всяко ниво на сигурност, така че на потребителите да стане ясно кои процедури са били изпълнени във връзка с информацията за устойчивостта.

A562P. Докладът за изразяване на сигурност в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност изисква включването на раздел с подзаглавие „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“, който описва накратко изпълнените процедури (вж. параграф 190(з)(iv-v)). Това е така, защото в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност описването в някаква степен на детайлност на конкретните изпълнени процедури не би помогнало на потребителите да разберат, че при всички случаи, при които се издава немодифицирано заключение, са били получени достатъчни и уместни доказателства, които позволяват на практикуващия професионален счетоводител да формира заключение с разумна степен на сигурност.

A563O. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност преценяването на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е от съществено значение, за да могат предвидените потребители да разберат заключението в доклада за изразяване на ограничена степен на сигурност. Поради това, обобщената информация за извършената работа е по-подробна в сравнение с процедурите, описани в раздел „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“ в доклада за изразяване на разумна степен на сигурност. Също така би могло да бъде подходящо да се включи и описание на неизпълнените процедури, които обикновено биха били изпълнени в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Въпреки това, пълното посочване на всички такива процедури може да не е възможно, тъй като процедурите в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение от тези в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, и са по-ограничени от тях.

A564O. Факторите, които да бъдат взети под внимание при определянето на степента на детайлност, която да бъде предоставена в обобщената информация за извършената работа, може да включват:

- обстоятелства, специфични за даденото предприятие (например, различното естество на дейността на предприятието в сравнение с обичайната за съответния сектор);

- специфични обстоятелства на ангажмента, 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 приложим закон или нормативна разпоредба.

A565O. При описанието на изпълнените процедури в доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност е важно те да бъдат написани обективно, но не да бъдат обобщени до степен, че да станат неясни, нито написани по начин, който е преувеличен или разкрасен, или който предполага, че е постигната разумна степен на сигурност. Също така е важно описанието на процедурите да не създава впечатлението, че е бил изпълнен ангажмент за договорени процедури, и, в повечето случаи, да не съдържа подробности за целия план на работата. Процедурите за изразяване на ограничена степен на сигурност, които са описани в раздел „Обобщение на извършената работа“, могат да изглеждат на потребителя по-изчерпателни от процедурите, описани в ангажмент за изразяване на разумна степен на сигурност, така че може да бъде полезно практикуващият професионален счетоводител да обясни защо това е така. Такъв резултат може да се постигне чрез включване в доклада за изразяване на сигурност на индикация за разликите между ограничената степен на сигурност и разумната степен на сигурност, за да се улесни разбирането на потребителя, особено когато в един и същ доклад за изразяване на сигурност се изразява и разумна, и ограничена степен на сигурност.

Дата на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 190(л))

A566. Поставянето на дата на доклада за изразяване на сигурност информира предвидените потребители, че практикуващият професионален счетоводител е разгледал ефекта върху информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на сигурност на събитията, които са настъпили до тази дата.

Форма на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 190)

A567. Заключениеът за изразяване на сигурност, изразено по бинарен начин (например, достига до заключение, че информацията за устойчивостта или е била, или не е била, изготвена в съответствие с приложимите критерии), може да не е в състояние да предаде в достатъчна степен сложността, която може да присъства в ангажмент за изразяване на сигурност относно устойчивостта, без допълнителна контекстуална информация, която да подпомогне разбирането на предвидените потребители. Практикуващият професионален счетоводител може да избере „кратка“ или „дълга“ форма на докладване, за да улесни ефективната комуникация с предвидените потребители. „Кратките“ доклади обикновено включват само основните елементи, както се изисква в параграф 190. „Дългите“ доклади включват друга информация и обяснения, които не са предназначени да повлияят на заключението на практикуващия професионален счетоводител, като например:

- подробно описание на условията на ангажмента;
- констатации, свързани с конкретни аспекти на ангажмента;
- подробности за квалификацията и опита на практикуващия професионален счетоводител, както и на други лица, участващи в ангажмента;
- съображения на практикуващия професионален счетоводител относно нивото на същественост и дали тези съображения са във връзка с качествена или количествена информация за устойчивостта;

- (д) предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност и целта, за която е бил изготвен;
- (е) диапазонът на компетентностите, които са необходими за изпълнението на ангажимента, и как са били разпределени в ангажимента; или
- (ж) обяснение защо практикуващият професионален счетоводител не може да участва в изготвянето на информацията за устойчивостта в ангажимент за изразяване на сигурност, тъй като такъв ангажимент е предназначен да се предостави заключение от независим практикуващ професионален счетоводител относно информацията за устойчивостта.

Практикуващият професионален счетоводител може да счете, че е полезно да вземе под внимание доколко предоставянето на тази информация е от значение за потребностите от информация на предвидените потребители. Съгласно изискването в параграф 189, 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.

A568. Включването в доклада за изразяване на сигурност на препоръки на практикуващия професионален счетоводител по въпроси, като например подобрения на информационната система на предприятието, може да означава, че тези въпроси не са били разгледани по подходящ начин при изготвянето на информацията за устойчивостта. Такива препоръки могат да бъдат комуникирани, например, в писмо до ръководството или чрез обсъждане с лицата, натоварени с общо управление. Съображенията, които са от значение за вземането на решение дали такива препоръки да бъдат включени в доклада за изразяване на сигурност, са дали тяхното естество е от значение за потребностите от информация на предвидените потребители и дали са формулирани по подходящ начин, така че да не бъдат погрешно разбрани като квалификация на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно информацията за устойчивостта.

A569. В допълнение към основните елементи, описани в параграф 190, практикуващият професионален счетоводител може да реши да включи допълнителна информация в доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф A567). Въпросите, които може да са от значение за решението на практикуващия професионален счетоводител да включи допълнителна информация, могат да включват:

- (а) информацията за устойчивостта може да бъде подготвена за различни групи потребители и може да обхваща въпроси, свързани с устойчивостта, които са разнообразни по своето естество, вариращи от един единствен аспект, например парниковите газове, излъчени от предприятието през даден период, до стратегия, бизнес модел и постигнати от предприятието резултати, което може да включва:
 - историческа информация;
 - прогнозна информация;
 - процеси, системи и контроли;
 - изпълнение спрямо целевите показатели, целите или ангажиментите;
- (б) въпросите, свързани с устойчивостта, могат да са сложни за измерване или оценяване, или да са обект на несигурност на измерването или оценяването, за което предвидените потребители може да не знаят;
- (в) критериите, използвани за тяхното измерване или оценяване, могат да бъдат заложи в установена рамка, могат да са разработени от предприятието или могат

да бъдат избрани от различни рамки, със или без по-нататъшно доразвиване от страна на предприятието, което затруднява потребителя да разбере как е била изготвена информацията за устойчивостта;

- (г) информацията за устойчивостта може да бъде представена във формата на традиционен самостоятелен доклад или като част от по-обширен доклад или доклади. Тя може да бъде представена отчасти в описателна форма и отчасти под формата на графики, изображения, вградени видеа или подобни справки. Представянето би могло да подкрепя разбирането на потребителите за това какво е и какво не е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност.

Име на лидера, отговорен за ангажимента, в доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 191)

A570. Целта на фирмата съгласно МСУК 1 е да разработи, внедри и управлява система за управление на качеството, която предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че:

- фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните изисквания и приложимите закони и регулаторни изисквания, и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и
- докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или лидерите, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Независимо от целта на МСУК 1, посочването в доклада за изразяване на сигурност на името на лидера, отговорен за ангажимента, цели да осигури по-добра прозрачност за потребителите на доклада за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта на регистрирано за търгуване на борсата предприятие.

A571. Закон, нормативна разпоредба или национални стандарти могат да изискват доклада на практикуващия професионален счетоводител да съдържа името на лидера, отговорен за ангажимента, който отговаря за докладите за изразяване на сигурност, с изключение на тези относно информация за устойчивостта на регистрирани за търгуване на борса предприятия. Освен това, закон, нормативна разпоредба или национални стандарти могат да изискват от практикуващия професионален счетоводител, или последният може да реши да включи, освен името на лидера, отговорен за ангажимента, и допълнителна информация в доклада за изразяване на сигурност, за да идентифицира още по-добре лидера, отговорен за ангажимента, например, номер на професионалния лиценз на лидера, отговорен за ангажимента, който е в сила за юрисдикцията, в която ръководителят на ангажимента упражнява дейността си.

A572. В редки случаи практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира информация или да бъде подложен на преживявания, които сочат вероятност от заплаха за личната му сигурност, която, ако самоличността на лидера, отговорен за ангажимента, бъде разкрита публично, може да доведе до физическо увреждане на лидера, отговорен за ангажимента, други членове на екипа по ангажимента или други лица, които са тясно свързани с тях. Такива заплахи обаче не включват, например, заплахи за правна отговорност или правни, регулаторни или професионални санкции. Обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелства, които могат да доведат до физическо увреждане, могат да предоставят допълнителна информация относно вероятността или тежестта на значителната заплаха за личната сигурност. Закон, нормативна разпоредба или национални стандарти могат да установяват допълнителни изисквания, които са от значение при определянето дали оповестяването на името на ръководителя на ангажимента може да бъде пропуснато.

Позоваване на експерт на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф 192)

A573. В някои случаи, закон или нормативна разпоредба могат да изискват позоваване на работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност, например, с цел постигане на прозрачност в публичния сектор. При други обстоятелства също така може да е подходящо, например, да се обясни естеството на модификацията на заключението на практикуващия професионален счетоводител, или когато работата на даден експерт е неразделна част от констатациите, включени в подробния доклад. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да се нуждае от разрешението на експерта на практикуващия професионален счетоводител преди да включи такава препратка.

A574. Тъй като практикуващият професионален счетоводител носи едноличната отговорност за изразеното заключение за изразяване на сигурност, ако докладът за изразяване на сигурност препраща към експерт на практикуващия професионален счетоводител, важно е формулировката на този доклад да не предполага, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена в резултат от включването на този експерт. Така например, когато описва своя подход към дадена приблизителна оценка, която е била идентифицирана като изложена на висока несигурност на приблизителното оценяване, практикуващият професионален счетоводител може да пожелае да подчертае, че е наел или ангажирал експерт на практикуващия професионален счетоводител, без да идентифицира този експерт. Това позоваване на използването на експерт на практикуващия професионален счетоводител не намалява отговорността на практикуващия професионален счетоводител за заключението относно информацията за устойчивостта и поради това не е в противоречие с параграф 192.

A575. Общата препратка в подробен доклад към това, че ангажиментът е бил извършен от персонал с подходяща квалификация, включително експерти по съответния предмет и специалисти по изразяване на сигурност, е малко вероятно да бъде възприета неправилно като намалена отговорност. Потенциалът за погрешно разбиране е по-висок обаче в случая на съкратените доклади, където може да бъде представена минимална контекстуална информация, или когато закон или нормативна разпоредба изискват поименното упоменаване на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Поради това, в тези случаи може да е необходима допълнителна формулировка, за да се избегне ситуация, при която докладът за изразяване на сигурност да бъде възприет като подсказващ, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена.

Други отговорности, свързани с докладването

Доклад за изразяване на сигурност, регламентиран в закон или нормативна разпоредба (вж. параграфи 193–194)

A576. В някои юрисдикции практикуващият професионален счетоводител може да има допълнителни отговорности да докладва по други въпроси, които са в допълнение към отговорностите на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСИСУ. Така например, от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да предостави заключение по конкретни въпроси, например съответствие на информацията за устойчивостта с дигиталната таксономия. Стандартите за изразяване на сигурност в конкретната юрисдикция често предоставят насоки относно задълженията на

практикуващия професионален счетоводител по отношение на конкретни допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

A577. В някои случаи, съответният закон или нормативна разпоредба могат да изискват или да позволяват на практикуващия професионален счетоводител да докладва за такива други отговорности като част от своя доклад за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта. В други случаи от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква или да му бъде разрешено да докладва по такива въпроси в отделен доклад.

A578. Параграфи 193–194 допускат комбинираното представяне на другите отговорности за докладване и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСИСУ, само когато те адресират същите елементи като тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от настоящия МСИСУ, а формулировката на доклада за изразяване на сигурност ясно разграничава другите отговорности за докладване от тези съгласно настоящия МСИСУ. Такова ясно диференциране може да наложи необходимостта докладът за изразяване на сигурност да се позовава на източника на другите отговорности за докладване и да посочва, че тези отговорности са извън изискваните съгласно МСИСУ 5000. В противен случай другите задължения за докладване трябва да бъдат разгледани в отделен раздел в доклада за изразяване на сигурност със заглавие „Доклад по други правни и регулаторни изисквания“, или по друг начин, подходящ за съдържанието на раздела.

Параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси

Разлика между вътрешноприсъщи ограничения, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси (вж. параграф 199)

A579. Когато значителните вътрешноприсъщи ограничения са описани в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 190(ж), описанието на тези вътрешноприсъщи ограничения е различно от включването на параграф за обръщане на внимание в доклад за изразяване на сигурност. Вътрешноприсъщите ограничения се представят в измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, независимо дали са били оповестени от ръководството. За ръководството обаче може да е полезно да оповести по-подробно тези вътрешноприсъщи ограничения в рамките на информацията за устойчивостта. В някои случаи, вътрешноприсъщата несигурност на измерването или оценяването може да бъде от основно значение за разбирането на потребителите за информацията за устойчивостта и може да бъде оповестена в рамките на информацията за устойчивостта.

A580. Параграфът за обръщане на внимание може единствено да привлече вниманието към въпроса, който е представен или оповестен от ръководството в информацията за устойчивостта. Съдържанието на параграфа за обръщане на внимание включва ясна препратка към въпроса, върху който се акцентира, и мястото в информацията за устойчивостта, където могат да бъдат намерени оповестяванията, които напълно описват въпроса. То също така посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на този въпрос. Параграфът за обръщане на внимание може да бъде подходящ, когато, например:

- (а) са били използвани различни критерии или критериите са били преработени, актуализирани или тълкувани по различен начин в сравнение с тези през предходните периоди, и това е оказало фундаментален ефект върху информацията за устойчивостта;

- (б) системна разбивка за частта от периода, който е бил повлиян от работата на контролите или документирането на въпросите, които са съществени за ангажимента.

A581. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно показва, че тези други въпроси не е необходимо да бъдат представяни и оповестявани в информацията за устойчивостта. Параграфът по други въпроси не включва информация, която е забранено да бъде представена от практикуващия професионален счетоводител по силата на закон, нормативна разпоредба или професионални изисквания, например, етични стандарти, свързани с конфиденциалността на информацията. Параграфът по други въпроси също така не включва информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството. Параграфът по други въпроси може да бъде подходящ, когато например обхватът на ангажимента се е променил значително в сравнение с предходния период и това не е било отразено в информацията за устойчивостта.

A582. Широкото използване на параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси може да намали ефективността на комуникирането на тези въпроси от страна на практикуващия професионален счетоводител. Параграфът за обръщане на внимание или параграфът по други въпроси не може да замести модифицираното заключение за изразяване на сигурност.

Критерии, разработени за специална цел (вж. параграф 200)

A583. В някои случаи е възможно приложимите критерии, използвани за измерването или оценяването на свързания с устойчивостта въпрос, 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 избягването 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 устойчивостта да не е подходяща за други цели.

A584. В допълнение към предупреждението, изисквано съгласно параграф 200, 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 конкретните обстоятелства на ангажимента, например, закон или нормативна разпоредба на конкретна юрисдикция, това може да бъде постигнато чрез ограничаване на разпространението или използването на доклада за изразяване на сигурност. Въпреки че докладът за изразяване на сигурност 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 правна отговорност по отношение на този потребител или за тази цел. Дали се носи правна отговорност ще зависи от правните обстоятелства на всеки казус и от съответната юрисдикция.

Друга информация (вж. параграфи 201–202)

A585. Когато практикуващият професионален счетоводител откаже изразяването на заключение относно информацията за устойчивостта, докладът за изразяване на сигурност не включва раздел „Друга информация“, тъй като предоставянето на допълнителни подробности за ангажимента, включително раздел за адресиране на друга информация, може да превиши по значение отказа за изразяване на заключение относно информацията за устойчивостта като цяло.

A586. Ако другата информация включва финансов отчет, който е бил одитиран от практикуващия професионален счетоводител или от фирмата на практикуващия професионален счетоводител, обикновено това се потвърждава в раздел „Друга информация“ на доклада за изразяване на сигурност посредством разширяване на изявлението, изисквано от параграф 202(в), за да се посочи, че по отношение на другата информация не се предоставя заключение като част от ангажимента относно информацията за устойчивостта, а практикуващият професионален счетоводител или фирмата на практикуващия професионален счетоводител са одитирали финансовия отчет, който формира част от другата информация, и са издали отделно одиторско мнение върху него, което е включено в другата информация.

Модифицирано заключение (вж. параграфи 203–206)

Ефект на квалифицираните заключения, които са резултат на ограничение в обхвата, върху изявлението за другата информация (вж. параграф 203(а))

A587. Когато има ограничение в обхвата по отношение на съществен елемент на информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител няма да е получил достатъчни и уместни доказателства за този въпрос. При тези обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не бъде в състояние да достигне до заключение дали или не оповестяванията в другата информация, свързани с този въпрос, водят до съществено неправилно докладване в другата информация. Поради тази причина може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да модифицира изявлението, изисквано от параграф 202(д)(i), за да направи препратка към невъзможността да вземе предвид описанието от ръководството в другата информация на въпроса, по отношение на който заключението за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта е било квалифицирано, както е обяснено в параграф „База за квалифицирано заключение“. Независимо от това, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва в другата информация всякакви други некоригирани съществени случаи на неправилно докладване, които са били идентифицирани.

Ефект на модифицираните заключения, които са резултат на некоригирани случаи на неправилно докладване, върху изявлението за другата информация (вж. параграф 203(б))

A588. Квалифицираното или отрицателното заключение за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта може да не окаже влияние върху изявлението относно другата информация, изисквано от параграф 202(д), ако въпросът, за който заключението за изразяване на сигурност е било модифицирано, не е включен или по друг начин адресиран в другата информация, и въпросът не засяга никаква част от тази друга информация. При други обстоятелства е възможно да има последствия за това докладване, както е разгледано в параграфи A589–A590.

A589. Когато заключението за изразяване на сигурност е квалифицирано може да се обмисли дали другата информация също не съдържа съществено неправилно докладване по същия въпрос или по въпрос, свързан с въпроса, който е довел до квалифицираното заключение относно информацията за устойчивостта.

A590. Отрицателно заключение относно информацията за устойчивостта, свързано със специфичен (специфични) въпрос(и), описан(и) в параграфа „База за отрицателно заключение“, не оправдава пропускането на посочването на съществено неправилно докладване в другата информация, което практикуващият професионален счетоводител е идентифицирал в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 202(д)(ii). Когато е било изразено отрицателно заключение относно информацията за устойчивостта,

може да се наложи практикуващият професионален счетоводител да модифицира по подходящ начин изявлението, изисквано от параграф 202(д)(ii), например, за да посочи, че оповестяванията в другата информация съдържат съществено неправилно докладване по същия въпрос или по въпрос, свързан с въпроса, който е довел до отрицателното заключение относно информацията за устойчивостта.

Ефектите на въпроса са всеобхватни (вж. параграф 204)

A591. Терминът „всеобхватен” описва ефекта или възможния ефект върху информацията за устойчивостта от неправилно докладване, ако има такова, което не е било разкрито поради невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства. Всеобхватен ефект върху информацията за устойчивостта е този, който според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител:

- (а) не е ограничен до отделни аспекти на информацията за устойчивостта;
- (б) ако е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от информацията за устойчивостта; или
- (в) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за това как предвидените потребители разбират информацията за устойчивостта.

A592. 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.

Примери за модифицирани заключения (вж. параграф 203)

A593O. Примери за квалифицирано заключение за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (със съществено неправилно докладване)

- Квалифицирано заключение (рамка за съответствие) – „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 [информацията за устойчивостта] не е изготвена, във всички съществени аспекти, с критериите XYZ“.
- Квалифицирано заключение (рамка за достоверно представяне) – „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 [информацията за устойчивостта] не е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ.”

A594P. Примери за квалифицирано заключение за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност (със съществено неправилно докладване):

- Квалифицирано заключение (рамка за съответствие) – „С изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за квалифицирано заключение”, [информацията за устойчивостта] е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ.”
- Квалифицирано заключение (рамка за достоверно представяне) – „С изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за квалифицирано

заклучение”, [информацията за устойчивостта] е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с критериите XYZ.”

A595. Примери за отрицателно заключение и отказ от изразяване на заключение за ангажименти за изразяване на ограничена и на разумна степен на сигурност:

- Отрицателно заключение (пример за съществено и всеобхватно неправилно докладване в информация, изготвена съгласно рамка за съответствие) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отрицателно заключение”, [информацията за устойчивостта] не е изготвена съответствие с критериите XYZ”.
- Отрицателно заключение (пример за съществено и всеобхватно неправилно докладване в информация, изготвена рамка за достоверно представяне) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отрицателно заключение”, [информацията за устойчивостта] не представя достоверно спазването от страна на предприятието на критериите XYZ.”
- Отказ от изразяване на заключение (пример за съществено и всеобхватно ограничение в обхвата) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „Отказ от изразяване на заключение“, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства, за да формираме заключение относно [информацията за устойчивостта]. Поради тази причина, ние не изразяваме заключение относно тази [информация за устойчивостта]“.

Сравнителна информация (вж. параграфи 207–211)

A596. Закон или нормативна разпоредба, критерии или условия на ангажимента, могат да посочват изискванията към представянето, докладването и изразяването на сигурност относно сравнителната информация в информацията за устойчивостта.

A597. Ако има несъответствия между сравнителната информация и информацията за устойчивостта за текущия период, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа причините за тези разлики, за да оцени дали несъответствията са били адресирани в съответствие с критериите. Когато информацията за устойчивостта включва сравнения на информация за различни периоди, например позовавания на процентни намаления или увеличения в мерки или ключови показатели за ефективност, важно е практикуващият професионален счетоводител да разгледа уместността на сравненията. Те могат да бъдат неуместни поради:

- (а) значителни промени в дейностите спрямо предходния период;
- (б) значителни промени във факторите на трансформиране;
- (в) значителни промени в предположенията, или
- (г) непоследователност на източниците или методите на измерване или оценяване.

A598. Съгласно закон или нормативна разпоредба, или приложимите критерии може да се наложи информацията, отчетена в предходен период, да бъде преизчислена, например в резултат от подобрени научни познания, значителни структурни промени в предприятието, достъпността на по-точни методи за количествено измерване или откриването на съществена грешка.

- A599. Когато сравнителната информация е представена заедно с текущата информация за устойчивостта, но част или цялата сравнителна информация не фигурира в заключението на практикуващия професионален счетоводител, важно е статутът на тази информация да бъде посочен ясно както в информацията за устойчивостта, така и в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграфи 209 и 210.
- A600. Идентифицирането на информацията, която съгласно параграфи 209 и 210 трябва да бъде включена в параграф „Други въпроси“ във връзка с ангажимент за изразяване на сигурност, извършен по отношение на сравнителната информация за предходния период, може да е сложно и продължително. При тези обстоятелства може да е уместно тази информация да бъде включена чрез препратка, ако е включена в информацията за устойчивостта, или като приложение към доклада за изразяване на сигурност.
- A601. Ако ангажиментът не включва изразяването на сигурност относно сравнителна информация, изискването за извършване на процедурите в случаите, разгледани в параграф 211, е да се спази етичното задължение на практикуващия професионален счетоводител да не се асоциира съзнателно със съществено невярна или подвеждаща информация.

Документация

Въпроси, възникнали след датата на доклада на практикуващият професионален счетоводител (вж. параграф 212)

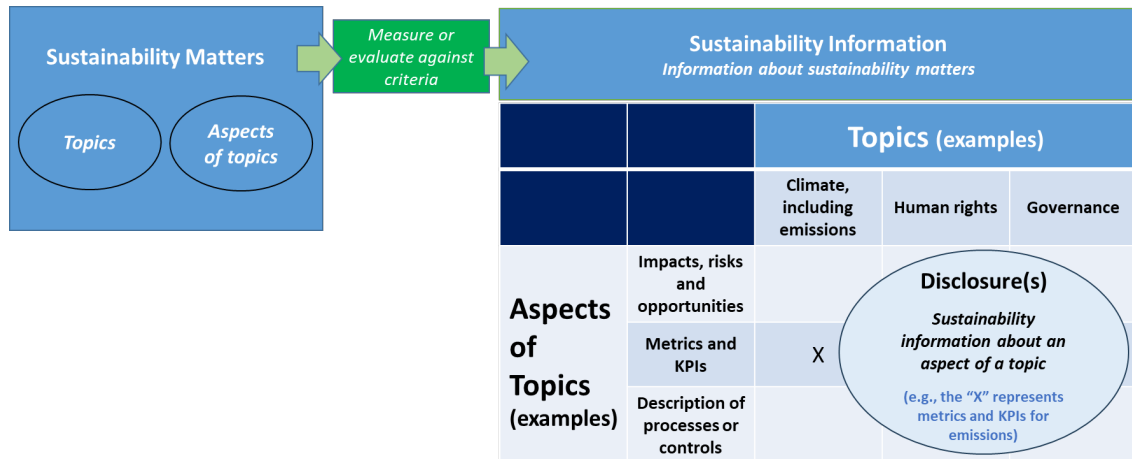
- A602. Примерите за извънредни обстоятелства включват факти, които стават известни на практикуващия професионален счетоводител след датата на доклада за изразяване на сигурност, но които са съществували на тази дата и които, ако бяха известни към тази дата, биха могли да доведат до промяна на информацията за устойчивостта или до модифициране на заключението от практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност, например, откриването на съществена некоригирана грешка. Произтичащите в резултат от това промени в документацията за ангажимента се преглеждат в съответствие с политиките или процедурите на фирмата по отношение на естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на работата на членовете на екипа по ангажимента съгласно изискванията на МСУК 1, като лидерът, отговорен за ангажимента, поема окончателната отговорност за промените.

Приложение 1

(вж. параграфи 2, A21–A22)

Въпроси, свързани с устойчивостта, и информация за устойчивостта

- Настоящото приложение обяснява връзката между въпросите, свързани с устойчивостта, (т.е. съответния предмет); информацията за устойчивостта (т.е. информацията за предмета), които произтичат от измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо критериите; и свързаните по съдържание оповестявания.
- Тази връзка може да бъде илюстрирана по следния начин:



Въпроси, свързани с устойчивостта		Измерване или оценяване спрямо критериите	Информация за устойчивостта		
Теми	Аспекти от теми		Информация по въпроси, свързани с устойчивостта		
			Теми (примери)		
			Въздействия, рискове и възможности	Климат, включително емисии	Оповестяване (оповестявания)
	Аспекти от теми (примери)		Показатели и ключови показатели за ефективност (КПЕ)	X	Информация за устойчивостта по аспект от тема (например „X“ представлява показател и КПЕ за емисиите)
			Описание на процеси или контроли		

- Параграф 75 изисква практикуващият професионален счетоводител да придобие предварителни знания за информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана от предприятието. Като част от установяването дали са налице предварителните условия на ангажимента за изразяване на сигурност, параграф 76(а) изисква практикуващият професионален счетоводител да разгледа дали предприятието

разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана.

4. Както е обяснено в параграф 3, информацията за устойчивостта се докладва в съответствие с критериите. Темите и аспектите от теми на въпросите, свързани с устойчивостта, се вземат предвид от ръководството при определянето на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, и се проявяват в свързаните по съдържание оповестявания. Оповестяването представя информацията за устойчивостта, докладвана от предприятието във връзка с даден аспект от тема. По-изчерпателен списък с примери за теми и аспекти от теми се съдържа в параграф A43.
5. Оповестяванията могат да са в различни форми (например текстови описания или друга качествена информация, таблици с ключови показатели за ефективност или друга количествена информация, или комбинация от тях), и могат да са ограничени до един единствен параграф или таблица, или могат да са изложени на няколко страници в отделен доклад за устойчивостта, който е част от годишния доклад на предприятието, или чрез някакъв друг механизъм за докладване. Как предприятието представя оповестяванията (т.е. как предприятието обобщава или представя в разбивка информацията за устойчивостта за целите на представянето) се определя от критериите. Дали и как практикуващият професионален счетоводител може допълнително да групира оповестяванията за целите на планирането и изпълнението на ангажимента е въпрос на професионална преценка, както е обяснено в параграф A287.

Приложение 2

(вж. параграфи 4, А3)

Разглеждане от практикуващия професионален счетоводител на процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана

1. Настоящото приложение излага изискванията и материалите за приложение, имащи отношение към изпълнението на ангажимент от практикуващия професионален счетоводител при конкретните обстоятелства, когато предприятието разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, както е описано в параграф 4.

Бележка 1

Приемане и продължаване на ангажимент 76(а)-(б), 78(в)

Преценяване дали предприятието има процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана, и дали критериите (включително за процеса) са подходящи. [ПЗ, П187, П190-П191]

Итеративен процес на ангажимента:

Бележка 2

Ако практикуващият професионален счетоводител идентифицира съществени пропуски в темите или аспектите от теми, които са били идентифицирани и избрани за включване в информацията за устойчивостта, които са коригирани от ръководството, практикуващият професионален счетоводител извършва допълнителни процедури (вж. Параграф 157).

Бележка 3

Бележка 3

Оценка на риска

106, 107, 117, 118, 121

Разбиране на ВСУ* и ИСУ** [П323, П330, П331, П382-П384, П386, П402]
Оценяване на информационната система
Идентифициране на недостатъци на контрола

Отговор на рисковете

Извършване на допълнителни процедури 126O/P

Натрупване и разглеждане на идентифицирано неправилно докладване

153, 156
[П472-П473]

Заклучение

Пропусната или прикрита съществена информация за устойчивостта
Същественост на пропуските от, или информация, прикриваща, докладваната информация за устойчивостта

160, 181
[A491, A527]

Докладване

Изразяване на заключение, модифицирано, ако е пропусната или прикрита съществена информация за устойчивостта

203

Бележки към диаграмата:

1. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да прецени дали предприятието разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана (параграф 76(a)). Също така, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да оцени уместността на критериите за информацията за устойчивостта, което включва разбиране дали от предприятието се изисква да разполага с такъв процес и дали критериите във връзка с този процес притежават характеристиките за пригодност, посочени в параграф 78(в), по-специално уместност и пълнота на критериите.
2. Като част от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за информационната система и контролите на предприятието, практикуващият професионален счетоводител придобива разбиране за процеса на предприятието, и въз основа на това разбиране, както и в контекста на отчетната рамка, оценява дали той подкрепя по подходящ начин изготвянето на информацията за устойчивостта (параграфи 117 и 118). Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за процеса на предприятието, заедно с останалите процедури за оценка на риска, могат да подчертаят къде са рисковете от съществено неправилно докладване, включително във връзка с пълнотата на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана.
3. Натрупаните случаи на неправилно докладване включват всякакви случаи на неправилно докладване, произтичащи от съществени пропуски или прикриване на информация за устойчивостта, която следва да бъде докладвана.

Изисквания и материали за приложение за справка

Изискване [Материали за приложение] Номер на параграф	Съответна извадка от формулировката на изискването Практикуващият професионален счетоводител следва да...
76 (a) [A3, A187]	разглежда дали предприятието разполага с процес за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана.
76 (б) [A190–A191]	оцени дали съответно ръководството или лицата, натоварени с общо управление разполагат с разумна база за информацията за устойчивостта.
78	оцени дали критериите, които се очаква да бъдат приложени при изготвянето на информацията за устойчивостта, са уместни при конкретните обстоятелства на ангажмента и ще бъдат на разположение на предвидените потребители. При това практикуващият професионален счетоводител следва да...: (в) оцени дали критериите притежават следните характеристики (i) уместност; (ii) пълнота...

Изискване [Материали за приложение] Номер на параграф	Съответна извадка от формулировката на изискването Практикуващият професионален счетоводител следва да...
106 [A323]	Да придобие разбиране за въпросите, свързани с устойчивостта, и информацията за устойчивостта, включително характеристиките на събитията или условията, които биха могли да породят съществени неправилни докладвания на оповестяванията.
107 [A330–A331]	Да определи дали приложимите критерии са уместни при конкретните обстоятелства на ангажимента, включително че притежават характеристиките, посочени в параграф 78.
117 [A382–A384]	Да придобие разбиране за информационната система на предприятието и комуникацията, имащи отношение към въпросите, свързани с устойчивостта, и изготвянето на информацията за устойчивостта, включително: (а) процеса на предприятието за идентифициране на информацията за устойчивостта, която следва да бъде докладвана....
118 [A386]	Да прецени дали информационната система на предприятието подпомага по подходящ начин изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие с приложимите критерии.
121 [A402]	Въз основа на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид дали са били идентифицирани един или повече недостатъци в контрола.
126O/P	Да разработи и изпълни допълнителни процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания / твърдения за оповестявания.
153 [A472–A473]	Да натрупва идентифицираните в хода на ангажимента неправилни докладвания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни.
156	Да комуникира с ръководството всички неправилни докладвания, натрупани по време на ангажимента за изразяване на сигурност, и да поиска от ръководството да коригира тези неправилни докладвания.

Изискване [Материали за приложение] Номер на параграф	Съответна извадка от формулировката на изискването Практикуващият професионален счетоводител следва да...
160 [A491]	Да прецени дали некоригираните случаи на неправилно докладване са съществени, самостоятелно или като съвкупност. При извършването на това определяне практикуващият професионален счетоводител следва да вземе предвид размера и естеството на случаите на неправилно докладване, и конкретните обстоятелства на тяхното възникване.
181 [A527]	Да формира заключение дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка...
203	Да изрази модифицирано заключение...когато според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е налице ограничение в обхвата и е възможно ефектът от въпроса да е съществен ...(или)... информацията за устойчивостта съдържа съществено неправилно докладване.

Приложение 3

(вж. параграф A538)

Илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта

- Илюстративен пример 1: Немодифициран доклад за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за достоверно представяне
- Илюстративен пример 2: Немодифициран доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване
- Илюстративен пример 3: Немодифициран комбиниран доклад за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване
- Илюстративен пример 4: Модифициран доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване

Илюстративен пример 1 – Немодифициран доклад за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за достоверно представяне

За целите на този илюстративен пример на доклад за изразяване на сигурност се предполагат следните обстоятелства:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, отнасящ се до цялостния доклад за устойчивост на компания АБВ (Компанията), регистрирано за търгуване на борсата предприятие, за годината, завършваща на 31 декември 20X1 (информация за устойчивостта).
- Информацията за устойчивостта е изготвена от ръководството на Компанията в съответствие с критериите за достоверно представяне (рамка за докладване на устойчивостта Версия x.1).
- Информацията за устойчивостта включва сравнителна информация, към която няма препратка в заключението на практикуващия професионален счетоводител. Сравнителната информация е била предмет на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност от същия практикуващ професионален счетоводител през предходния период и заключението на практикуващия професионален счетоводител е било немодифицирано.
- Ръководството на Компанията е ангажиращата страна.
- Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса на Компанията за докладване на устойчивостта.
- Условието на ангажимента за изразяване на сигурност отразяват описанието на отговорността на ръководството за информацията за устойчивостта в МСИСУ 5000.

- Практикуващият професионален счетоводител е достигнал до заключението, че въз основа на получените доказателства подходящо е изразяването на немодифицирано (т.е. „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност, включват *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност в юрисдикцията, и докладът за изразяване на сигурност се позовава и на двете. Кодексът на СМСЕС и етичните изисквания, свързани с ангажимента за изразяване на сигурност в юрисдикцията, включват изисквания за независимост, които са приложими към ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта на предприятия от обществен интерес. Те също така изискват от практикуващия професионален счетоводител да оповести публично, че са приложени изискванията за независимост, приложими към ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта на предприятия от обществен интерес.
- Фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1.
- Информацията за устойчивостта и докладът на практикуващия професионален счетоводител върху нея са включени в Годишния доклад на Компанията. Практикуващият професионален счетоводител е получил годишния доклад преди датата на доклада за изразяване на сигурност и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в другата информация в годишния доклад.
- В допълнение към ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта, практикуващият професионален счетоводител има и други, свързани с отчитането, отговорности, които се изискват съгласно местното законодателство.

Следващият доклад е само за илюстративни цели и не цели да бъде изчерпателен или приложим за всички ситуации. Докладът за изразяване на сигурност трябва да бъде съобразен с конкретните обстоятелства на ангажимента.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ИНФОРМАЦИЯТА ЗА УСТОЙЧИВОСТТА НА АБВ

До ръководството на АБВ

Доклад за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта⁶

Мнение за изразяване на разумна степен на сигурност

Ние извършихме ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност на доклада за устойчивостта на компания АБВ („Компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 („информация за устойчивостта“).

⁶ Подзаглавието „Доклад за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта“ не е необходимо в ситуациите, при които второто подзаглавие „Доклад относно други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

База за мнение

Ние извършихме нашия ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

Нашите отговорности съгласно този стандарт са описани в раздела от нашия доклад „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“.

Ние сме независими от Компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС), издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, приложим за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта на предприятия от обществен интерес, заедно с етичните изисквания, които са от значение за ангажименти за изразяване на сигурност на предприятията от обществен интерес в *[заглавие/посочване на изискванията, наименованието на съответния орган и юрисдикция]*. Ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС.

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1 „Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети, или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги“, който изисква фирмата да разработи, въведе и използва система за управление на качеството, включително политики и процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето мнение.

Обръщане на внимание⁷

Обръщаме внимание на [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], в което се посочва [...]. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Друга информация⁸

Ръководството на Компанията носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в Годишния доклад на Компанията],⁹ но не включва информацията за устойчивостта и нашия доклад за изразяване на сигурност върху нея.

Нашето мнение относно информацията за устойчивостта не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно нея.

Във връзка с нашия ангажимент за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация, посочена по-горе, и по този начин да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с информацията за устойчивостта или с нашите познания, придобити по време

⁷ Този параграф се включва, ако практикуващият професионален счетоводител го счита за необходимо при конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 199.

⁸ Може да се използва и друго подходящо заглавие, например „Информация, различна от информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на разумна степен на сигурност относно тази информация“.

⁹ За идентифицирането на другата информация може да бъде използвано и по-конкретно нейно описание, например „финансовия отчет и пояснителните приложения към него, и изявлението на председателя“.

на ангажимента за изразяване на сигурност, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности за информацията за устойчивостта

Ръководството на Компанията носи отговорност за:

- изготвянето и достоверното представяне на информацията за устойчивостта в съответствие с Рамка за докладване на устойчивостта Версия х.1;
- разработването, въвеждането и поддържането на такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за осигуряване изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие с Рамка за докладване на устойчивостта Версия х.1, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор на процеса на Компанията за докладването на устойчивостта.

Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта¹⁰

Както е разгледано в [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], [включете конкретно описание на всякакви вътрешноприсъщи ограничения, асоциирани с измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии].

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашите цели са да планираме и изпълним ангажимента за изразяване на сигурност по такъв начин, че да получим разумна степен на сигурност относно това дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и да издадем доклад за изразяване на сигурност, който да съдържа нашето мнение. Неправилно докладване може да възникне в резултат на измама или грешка и се счита за съществено, ако би могло разумно да се очаква, че то, самостоятелно или като съвкупност, би могло да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази информация за устойчивостта.

Като част от ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с МСИСУ 5000, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия ангажимент. Ние също така:

- изпълняваме процедури за оценка на риска, включително получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към ангажимента, за да идентифицираме и оценим рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво твърдения за оповестяванията, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;¹¹

¹⁰ Този параграф се включва, ако това е уместно според конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 190(ж).

¹¹ Премахнете думите „но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието“, ако ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва мнение относно ефективността на вътрешния контрол.

- разработваме и изпълняваме процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно докладване, което е резултат от измама, е по-висок отколкото риска от съществено неправилно докладване, което е резултат от грешка, тъй като измама може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

Доклад за други правни и регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада за изразяване на сигурност ще варират според естеството на другите отговорности за докладване на практикуващия професионален счетоводител. Въпросите, обхванати от друг закон, нормативна разпоредба или национални стандарти (наричани „други отговорности за докладване“), се разглеждат в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не разглеждат същите елементи на доклада като тези, представени в съответствие с отговорностите за докладване, изисквани от МСИСУ 5000 като част от раздела за доклада за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта. Докладването на другите отговорности за докладване, които разглеждат същите елементи от доклада като тези, изисквани от настоящия МСИСУ, може да бъде комбинирано (т.е. включено в раздела за доклада за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за устойчивостта под съответното подзаглавие), при условие че формулировката в доклада за изразяване на сигурност ясно разграничава другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МСИСУ 5000, когато има такава разлика.]

Лидерът, отговорен за ангажимента за изразяване на сигурност, чийто резултат е този доклад за изразяване на сигурност на независимия практикуващ професионален счетоводител е *[име/наименование]*.

[Подпис от името на фирмата, която изразява сигурност, личното име на практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност]

Илюстративен пример 2: Немодифициран доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване

За целите на този илюстративен пример на доклад за изразяване на сигурност се предполагат следните обстоятелства:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, отнасящ се до цялостния доклад за устойчивост на компанията АБВ (Компанията), предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, за годината, завършваща на 31 декември 20X1, съгласно изискванията на закон или нормативна разпоредба (информация за устойчивостта).
- Информацията за устойчивостта е представена в самостоятелен документ (т.е. доклад за устойчивостта на предприятието).
- Информацията за устойчивостта е изготвена от ръководството на Компанията в съответствие с критерии за спазване (Закон XYZ на юрисдикция X).
- Информацията за устойчивостта включва сравнителна информация, към която няма препратка в заключението на практикуващия професионален счетоводител. Сравнителната информация е била предмет на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност от същия практикуващ професионален счетоводител през предходния период и заключението на практикуващия професионален счетоводител е било немодифицирано.
- Ръководството на Компанията е ангажиращата страна.
- Условието на ангажимента за изразяване на сигурност отразяват описанието на отговорността на ръководството за информацията за устойчивостта в МСИСУ 5000.
- Практикуващият професионален счетоводител е достигнал до заключението, че въз основа на получените доказателства подходящо е изразяването на немодифицирано (т.е. „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност, включват *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност в юрисдикцията, и докладът за изразяване на сигурност се позовава и на двете.
- Фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1.
- Няма друга информация, тъй като информацията за устойчивостта е представена в самостоятелен документ.

Следващият доклад е само за илюстративни цели и не цели да бъде изчерпателен или приложим за всички ситуации. Докладът за изразяване на сигурност трябва да бъде съобразен с конкретните обстоятелства на ангажимента.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА ОГРАНИЧЕНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ИНФОРМАЦИЯТА ЗА УСТОЙЧИВОСТТА НА АБВ

До ръководството на АБВ

Заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност

Ние извършихме ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност на доклада за устойчивостта на компания АБВ („Компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 („информация за устойчивостта“).

Въз основа на процедурите, които извършихме, и доказателствата, които получихме, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че приложената информация за устойчивостта не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

База за заключение

Ние извършихме нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

Процедурите в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност варират по своето естество и време спрямо, и са с по-малък обхват в сравнение с, ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност. Поради това, степента на сигурност, получена в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниска от тази, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Нашите отговорности съгласно този стандарт са описани в раздела от нашия доклад „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“.

Ние сме независими от Компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС), издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, които са от значение за ангажименти за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта в [заглавие/посочване на изискванията, наименованието на съответния орган и юрисдикция], и ние изпълнихме нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС.

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1 „Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети, или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги“, който изисква фирмата да разработи, въведе и използва система за управление на качеството, включително политики и процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето заключение.

Обръщане на внимание¹²

Обръщаме внимание на [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], в което се посочва [...]. Нашето заключение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности за информацията за устойчивостта

Ръководството на Компанията носи отговорност за:

- изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X;
- разработването, въвеждането и поддържането на такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за осигуряване изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка.

Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта¹³

Както е разгледано в [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], [включете конкретно описание на всякакви вътрешноприсъщи ограничения, асоциирани с измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии].

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашите цели са да планираме и изпълним ангажимента за изразяване на сигурност по такъв начин, че да получим ограничена степен на сигурност относно това дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и да издадем доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност, който да съдържа нашето заключение. Неправилно докладване може да възникне в резултат на измама или грешка и се счита за съществено, ако би могло разумно да се очаква, че то, самостоятелно или като съвкупност, би могло да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази информация за устойчивостта.

Като част от ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с МСИСУ 5000, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия ангажимент. Ние също така:

- изпълняваме процедури за оценка на риска, включително получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към ангажимента, за да идентифицираме и оценим рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания, но не с цел изразяване на заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;¹⁴

¹² Този параграф се включва, ако практикуващият професионален счетоводител го счита за необходимо при конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 199.

¹³ Този параграф се включва, ако това е уместно според конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 190(ж).

¹⁴ Премахнете думите „но не с цел изразяване на заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието“, ако ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва заключение относно ефективността на вътрешния контрол.

- разработваме и изпълняваме процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно докладване, което е резултат от измама, е по-висок отколкото риска от съществено неправилно докладване, което е резултат от грешка, тъй като измама може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

Обобщение на извършената работа

Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно информацията за устойчивостта. Естеството, времето на изпълнение и обхвата на избраните процедури зависят от професионалната преценка, включително оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания, независимо дали се дължат на измама или грешка.

При изпълнението на нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ние:

[Вмъкнете обобщение на естеството и обхвата на изпълнените процедури, които според преценката на практикуващия професионален счетоводител предоставят допълнителна информация, която може да е от значение за разбирането на потребителите за извършената работа в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител и получената степен на сигурност.]¹⁵

- [...]

[Подпис от името на фирмата, която изразява сигурност, личното име на практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на ограничена степен на сигурност]

¹⁵ Процедурите трябва да бъдат обобщени, но не до степен, че да станат неясни, нито написани по начин, който е преувеличен или украсен, или който предполага, че е постигната разумна степен на сигурност. Важно е описанието на процедурите да не създава впечатление, че тези процедури са били съгласувани от практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност с ръководството, и в повечето случаи няма да съдържат подробно описание на плана на работата.

Илюстративен пример 3 – Немодифициран комбиниран доклад за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване, който включва:

- а) Мнение за изразяване на разумна степен на сигурност относно избраните оповестявания, [идентифицирани от ...],¹⁶ от доклада за устойчивостта (“информация РСС”);**
- б) Заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност относно избраните оповестявания, [идентифицирани от...],¹⁷ от доклада за устойчивостта (“информация ОСС”)**

За целите на този илюстративен пример на доклад за изразяване на сигурност се предполагат следните обстоятелства:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно информация РСС (разумна степен на сигурност) и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информация ОСС (ограничена степен на сигурност) на доклада за устойчивостта на компания АБВ (Компанията), предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, за годината, завършваща на 31 декември 20X1, съгласно изискванията на закон или нормативна разпоредба (доклад за устойчивостта).
- Докладът за устойчивостта представя информация за устойчивостта, която Компанията докладва, а информация РСС и информация ОСС представляват информацията за устойчивостта, която е предмет на ангажимента за изразяване на сигурност.
- Докладът за устойчивостта е изготвен от ръководството на Компанията в съответствие с критерии за спазване (Закон XYZ на юрисдикция X).
- Докладът за устойчивостта включва сравнителна информация, към която няма препратка в заключението на практикуващия професионален счетоводител. По отношение на сравнителната информация: сравнителна информация РСС е била предмет на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, а сравнителна информация ОСС е била предмет на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност през предходния период, и съответните заключения на практикуващия професионален счетоводител са били немодифицирани.
- Ръководството на Компанията е ангажиращата страна.
- Условието на ангажимента за изразяване на сигурност отразяват описанието на отговорността на ръководството за информацията за устойчивостта в МСИСУ 5000.
- Практикуващият професионален счетоводител е достигнал до заключението, че въз основа на получените доказателства подходящо е изразяването съответно на

¹⁶ Посочете конкретната идентификация и местоположение на информацията, която е предмет на мнение за изразяване на разумна степен на сигурност, което трябва да се различава от информацията, която е предмет на заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност (например чрез маркиране на конкретните оповестявания в информацията за устойчивостта, заглавие на раздела с информация за устойчивостта, приложение към доклада за изразяване на сигурност, и други).

¹⁷ Посочете конкретната идентификация и местоположение на информацията, която е предмет на мнение за изразяване на ограничена степен на сигурност, което трябва да се различава от информацията, която е предмет на заключение за изразяване на разумна степен на сигурност (например чрез маркиране на конкретните оповестявания в информацията за устойчивостта, заглавие на раздела с информация за устойчивостта, приложение към доклада за изразяване на сигурност, и други).

немодифицирано (т.е. „чисто“) мнение за изразяване на разумна степен на сигурност и заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информация РСС и информация ОСС.

- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност, включват *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност в юрисдикцията, и докладът за изразяване на сигурност се позовава и на двете.
- Фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1.
- Информация ОСС и информация РСС, и докладът на практикуващия професионален счетоводител относно нея, са включени в годишния доклад на Компанията. Практикуващият професионален счетоводител е получил годишния доклад преди датата на доклада за изразяване на сигурност и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в другата информация в годишния доклад.

Следващият доклад е само за илюстративни цели и не цели да бъде изчерпателен или приложим за всички ситуации. Докладът за изразяване на сигурност трябва да бъде съобразен с конкретните обстоятелства на ангажимента.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА И НА ОГРАНИЧЕНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ИНФОРМАЦИЯТА ЗА УСТОЙЧИВОСТТА НА АБВ

До Ръководството на АБВ

Мнение за изразяване на разумна степен на сигурност

Ние извършихме ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност на избрани оповестявания, [идентифицирани от ...] на доклада за устойчивостта на компания АБВ („Компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 („информация РСС“).

По наше мнение, информация РСС, съдържаща се в приложения доклад за устойчивостта, е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

Заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност

Ние извършихме ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност на избрани оповестявания, [идентифицирани от ...],¹⁸ включени в доклада за устойчивостта на Компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 („информация ОСС“).

Въз основа на извършените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че информацията ОСС на приложения доклад за устойчивостта не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

¹⁸ Посочете конкретната идентификация и местоположение на информацията, която е предмет на мнение за изразяване на ограничена степен на сигурност, което трябва да се различава от информацията, която е предмет на заключение за изразяване на разумна степен на сигурност (например чрез маркиране на конкретните оповестявания в информацията за устойчивостта, заглавие на раздела с информация за устойчивостта, приложение към доклада за изразяване на сигурност, и други).

База за мнение за изразяване на разумна степен на сигурност и Заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност

Ние извършихме нашия ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

Процедурите в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност варират по своето естество и време спрямо, и са с по-малък обхват в сравнение с, ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност. Поради това, степента на сигурност, получена в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниска от тази, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Нашите отговорности съгласно този стандарт са описани в раздела от нашия доклад „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“.

Ние сме независими от Компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС), издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, които са от значение за ангажименти за изразяване на сигурност относно информация РСС и информация ОСС в [заглавие/посочване на изискванията, наименованието на съответния орган и юрисдикция], и ние изпълнихме нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС.

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1 „Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети, или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги“, който изисква фирмата да разработи, въведе и използва система за управление на качеството, включително политики и процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето мнение за изразяване на разумна степен на сигурност и нашето заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Обръщане на внимание¹⁹

Обръщаме внимание на [посочете конкретното оповестяване в доклада за устойчивостта] от информация ОСС на доклада за устойчивостта, в което се посочва [...]. Нашето заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Друга информация²⁰

Ръководството на Компанията носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в Годишния доклад на Компанията],²¹ но не включва

¹⁹ Този параграф се включва, ако практикуващият професионален счетоводител го счита за необходимо при конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 199.

²⁰ Може да се използва и друго подходящо заглавие, например „Информация, различна от информацията за устойчивостта и доклада за изразяване на разумна и ограничена степен на сигурност относно тази информация“.

²¹ За идентифицирането на другата информация може да бъде използвано и по-конкретно нейно описание, например „финансовия отчет и пояснителните приложения към него, и изявлението на председателя“.

информация РСС и информация ОСС, предмет на този ангажимент, и нашия доклад за изразяване на сигурност върху нея.

Нашето мнение за изразяване на разумна степен на сигурност и заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност относно съответно информация РСС и информация ОСС не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно нея.

Във връзка с нашите ангажименти за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност относно съответно информация РСС и информация ОСС, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация, посочена по-горе, и по този начин да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с информация РСС и информация ОСС, или с нашите познания, придобити по време на ангажимента за изразяване на сигурност, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности за информацията за устойчивостта

Ръководството на Компанията носи отговорност за:

- изготвянето на информация РСС и информация ОСС в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X;
- разработването, въвеждането и поддържането на такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за осигуряване изготвянето на информация РСС и информация ОСС в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка.

Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта²²

Както е разгледано в [посочете конкретното оповестяване в доклада за устойчивостта], [включете конкретно описание на всякакви вътрешноприсъщи ограничения, асоциирани с измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии].

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашите цели са да:

(а) планираме и изпълним ангажимента за изразяване на сигурност по такъв начин, че да получим разумна степен на сигурност относно това дали информация РСС не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и да издадем доклад за изразяване на сигурност, който да съдържа нашето мнение;

(б) планираме и изпълним ангажимента за изразяване на сигурност по такъв начин, че да получим ограничена степен на сигурност относно това дали информация ОСС не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на заключение.

Неправилно докладване може да възникне в резултат на измама или грешка и се счита за съществено, ако би могло разумно да се очаква, че то, самостоятелно или като съвкупност, би

²² Този параграф се включва, ако това е уместно според конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 190(ж).

могло да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази информация РСС и информация ОСС.

Като част от ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с МСИСУ 5000, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия ангажимент. Ние също така:

(а) За ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност:

- изпълняваме процедури за оценка на риска, включително получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към ангажимента, за да идентифицираме и оценим рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво твърдения за оповестяванията, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;²³
- разработваме и изпълняваме процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията в информация РСС. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно докладване, което е резултат от измама, е по-висок отколкото риска от съществено неправилно докладване, което е резултат от грешка, тъй като измама може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

(б) За ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност:

- изпълняваме процедури за оценка на риска, включително получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към ангажимента, за да идентифицираме и оценим рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестяванията, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;²⁴
- разработваме и изпълняваме процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво твърдения за оповестяванията в информация ОСС. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно докладване, което е резултат от измама, е по-висок отколкото риска от съществено неправилно докладване, което е резултат от грешка, тъй като измама може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

Обобщение на работата, извършена за достигането до заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност

Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно информация ОСС. Естеството, времето на изпълнение и обхвата на избраните процедури зависи от професионалната преценка,

²³ Премахнете думите „но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието“, ако ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва мнение относно ефективността на вътрешния контрол.

²⁴ Премахнете думите „но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието“, ако ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва мнение относно ефективността на вътрешния контрол.

включително оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания, независимо дали се дължат на измама или грешка, в информация ОСС.

При изпълнението на нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ние:

[Вмъкнете обобщение на естеството и обхвата на изпълнените процедури, които според преценката на практикуващия професионален счетоводител предоставят допълнителна информация, която може да е от значение за разбирането на потребителите за извършената работа в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител и получената степен на сигурност.]²⁵

- [...]

[Подпис от името на фирмата, която изразява сигурност, личното име на практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на ограничена степен на сигурност]

²⁵ Процедурите трябва да бъдат обобщени, но не до степен, че да станат неясни, нито написани по начин, който е преувеличен или украсен, или който предполага, че е постигната разумна степен на сигурност. Важно е описанието на процедурите да не създава впечатление, че тези процедури са били съгласувани от практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност с ръководството, и в повечето случаи няма да съдържат подробно описание на плана на работата.

Илюстративен пример 4 – Модифициран доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за устойчивостта на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с критериите за спазване

За целите на този илюстративен пример на доклад за изразяване на сигурност се предполагат следните обстоятелства:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно целия доклад за устойчивостта на компания АБВ (Компанията), предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, за годината, завършваща на 31 декември 20X1, съгласно изискванията на закон или нормативна разпоредба (информация за устойчивостта).
- Информацията за устойчивостта е представена в самостоятелен документ (т.е. доклад за устойчивостта на предприятието).
- Информацията за устойчивостта е изготвена от ръководството на Компанията в съответствие с критерии за спазване (Закон XYZ на юрисдикция X).
- Информацията за устойчивостта включва сравнителна информация, към която няма препратка в заключението на практикуващия професионален счетоводител. Сравнителната информация е била предмет на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност от същия практикуващ професионален счетоводител през предходния период и заключението на практикуващия професионален счетоводител е било немодифицирано.
- Ръководството на Компанията е ангажиращата страна.
- Условието на ангажимента за изразяване на сигурност отразяват описанието на отговорността на ръководството за информацията за устойчивостта в МСИСУ 5000.
- Практикуващият професионален счетоводител е достигнал до заключението, че е подходящо изразяването на модифицирано заключение, което е резултат на ограничение в обхвата, произтичащо от невъзможността да се получат достатъчни и уместни доказателства относно идентифициран въпрос, който практикуващият професионален счетоводител е определил като съществен, но не и всеобхватен.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност, включват *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност в юрисдикцията, и докладът за изразяване на сигурност се позовава и на двете.
- Фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1.
- Няма друга информация, тъй като информацията за устойчивостта е представена в самостоятелен документ.

Следващият доклад е само за илюстративни цели и не цели да бъде изчерпателен или приложим за всички ситуации. Докладът за изразяване на сигурност трябва да бъде съобразен с конкретните обстоятелства на ангажимента.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА ОГРАНИЧЕНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ИНФОРМАЦИЯТА ЗА УСТОЙЧИВОСТТА НА АБВ

До Ръководството на АБВ

Квалифицирано заключение за изразяване на ограничена степен на сигурност

Ние извършихме ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност на доклада за устойчивостта на компания АБВ („Компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 („информация за устойчивостта“).

Въз основа на процедурите, които извършихме, и доказателствата, които получихме, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за изразяване на квалифицирано заключение“, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че приложената информация за устойчивостта не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

База за квалифицирано заключение

Компанията е оповестило [...].²⁶ Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно [...] към 31 декември 20X1, поради [...].²⁷ Съответно, ние не бяхме в състояние да преценим дали са необходими някакви корекции на [...].

Ние извършихме нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

Процедурите в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност варират по своето естество и време спрямо, и са с по-малък обхват в сравнение с, ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност. Поради това, степента на сигурност, получена в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниска от тази, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Нашите отговорности съгласно този стандарт са описани в раздела от нашия доклад „Отговорности на практикуващия професионален счетоводител“.

Ние сме независими от Компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС), издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, заедно с етичните изисквания, които са от значение за нашия ангажимент за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта в [заглавие/посочване на изискванията, наименованието на съответния орган и юрисдикция]. Ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС.

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1 „Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети, или други

²⁶ Вмъкнете описание на съответното оповестяване.

²⁷ Включете описание на въпроса, водещ до, както и на причините за, изразяването на квалифицирано заключение.

ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги“, който изисква фирмата да разработи, въведе и използва система за управление на качеството, включително политики и процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето квалифицирано заключение.

Обръщане на внимание²⁸

Обръщаме внимание на [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], в което се посочва [...]. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности за информацията за устойчивостта

Ръководството на Компанията носи отговорност за:

- Изготвянето на информацията за устойчивостта в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X;
- разработването, въвеждането и поддържането на такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за осигуряване изготвянето на информация за устойчивостта в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X, която не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка.

Вътрешноприсъщи ограничения при изготвянето на информацията за устойчивостта²⁹

Както е разгледано в [посочете конкретното оповестяване в информацията за устойчивостта], [включете конкретно описание на всякакви вътрешноприсъщи ограничения, асоциирани с измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, спрямо приложимите критерии].

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашите цели са да планираме и изпълним ангажимента за изразяване на сигурност по такъв начин, че да получим ограничена степен на сигурност относно това дали информацията за устойчивостта не съдържа съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, и да издадем доклад за изразяване на сигурност, който да съдържа нашето заключение. Неправилно докладване може да възникне в резултат на измама или грешка и се счита за съществено, ако би могло разумно да се очаква, че то, самостоятелно или като съвкупност, би могло да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази информация за устойчивостта.

Като част от ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с МСИСУ 5000, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия ангажимент. Ние също така:

²⁸ Този параграф се включва, ако практикуващият професионален счетоводител го счита за необходимо при конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 199.

²⁹ Този параграф се включва, ако това е уместно според конкретните обстоятелства на ангажимента – Вж. параграф 190(ж).

- изпълняваме процедури за оценка на риска, включително получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към ангажимента, за да идентифицираме и оценим рисковете от съществено неправилно докладване, независимо дали се дължи на измама или грешка, на ниво оповестявания, но не с цел изразяване на заключение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието;³⁰
- разработваме и изпълняваме процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно докладване, което е резултат от измама, е по-висок отколкото риска от съществено неправилно докладване, което е резултат от грешка, тъй като измама може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, неверни твърдения, или пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

Обобщение на извършената работа

Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно информацията за устойчивостта. Естеството, времето на изпълнение и обхвата на избраните процедури зависят от професионалната преценка, включително оценените рискове от съществено неправилно докладване на ниво оповестявания, независимо дали се дължат на измама или грешка.

При изпълнението на нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ние:

[Вмъкнете обобщение на естеството и обхвата на изпълнените процедури, които според преценката на практикуващия професионален счетоводител предоставят допълнителна информация, която може да е от значение за разбирането на потребителите за извършената работа в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител и получената степен на сигурност.]³¹

- [...]

[Подпис от името на фирмата, която изразява сигурност, личното име на практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на ограничена степен на сигурност]

³⁰ Премахнете думите „но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието“, ако ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва мнение относно ефективността на вътрешния контрол.

³¹ Процедурите трябва да бъдат обобщени, но не до степен, че да станат неясни, нито написани по начин, който е преувеличен или украсен, или който предполага, че е постигната разумна степен на сигурност. Важно е описанието на процедурите да не създава впечатление, че тези процедури са били съгласувани от практикуващия професионален счетоводител за изразяване на сигурност с ръководството, и в повечето случаи няма да съдържат подробно описание на плана на работата.

Съответни и последвали изменения на други Стандарти СМОССИС, произтичащи от МСИСУ 5000

ПРЕДГОВОР КЪМ МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, УСТОЙЧИВОСТ И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

Въведение

1. Този предговор към *Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* е издаден, за да улесни разбирането за обхвата и задължителния характер на становищата, които публикува Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС), както това е изложено в Условието на работа на СМОССИС.

...

Становища на СМОССИС

Становища на СМОССИС със задължителен характер

3. Становищата на СМОССИС регулират одита, прегледа, устойчивостта и другите ангажименти за изразяване на сигурност и свързаните по съдържание услуги, които се изпълняват в съответствие с международните стандарти. Те не са с по-голяма правна сила, отколкото местните закони и други нормативни разпоредби, регулиращи одита на исторически финансови отчети или ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на устойчивостта или друга информация в конкретна страна, които се изисква да бъдат спазвани в съответствие с националните стандарти в тази страна. В случай че местните закони или други нормативни разпоредби се различават от, или противоречат на, Стандартите на СМОССИС по конкретен въпрос, ангажиментът, проведен в съответствие с местните закони или други нормативни разпоредби няма автоматично да отговаря на Стандартите на СМОССИС. Професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител не трябва да декларира спазване на Стандартите на СМОССИС, освен ако не е спазил изцяло всички стандарти, свързани с ангажимента.

...

Задължителен характер, вменен на международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

...

- 6A. Международните стандарти за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) се прилагат за ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта.
7. Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) трябва да бъдат прилагани при ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одита и прегледа на историческа финансова информация, или ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта.

....

9. Взети заедно МОС, МСИСУ, МСАП, МСАИС и МСССУ се наричат стандарти за ангажименти на СМОССИС.

...

Други международни стандарти

...

15. Основните принципи и съществените процедури, съдържащи се в даден стандарт, трябва да се прилагат във всички случаи, когато са от значение за конкретните обстоятелства на ангажимента. В изключителни случаи, обаче, професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че е необходимо да се отклони от уместна съществена процедура, за да постигне целта на тази процедура. Когато възникне такава ситуация, професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител е задължен да документира как извършените алтернативни процедури постигат целта на процедурата и освен ако това не става ясно по друг начин - причините за отклонението. Очаква се, че такава необходимост за професионалния счетоводител или за практикуващия професионален счетоводител да се отклони от уместна съществена процедура ще възникне само когато, при конкретните обстоятелства на ангажимента, тази процедура би била неефекасна

...

Професионална преценка

17. Естеството на международните стандарти изисква професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител да упражнява професионална преценка при тяхното прилагане.

Приложимост на международните стандарти

18. Обхватът, датата на влизане в сила и всякакви специфични ограничения на приложимостта на конкретен международен стандарт се обясняват в самия стандарт. Освен ако не е посочено друго в международния стандарт, професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител има право да прилага международния стандарт преди датата на влизане в сила, посочена в него.

...

МСУК 1, УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ ИЛИ ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ ИЛИ ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ИЛИ СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

СЪДЪРЖАНИЕ

...

Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

...

Дефиниции

16. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, посочено по-долу:

...

- (и) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или практикуващи професионални счетоводители, или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (вж. параграф A18)

...

- (п) Професионални стандарти – Стандартите за ангажменти на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, дефинирани в *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, и приложимите етични изисквания.

...

- (у) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители или практикуващите професионални счетоводители, когато осъществяват ангажменти, представляващи одит или преглед на финансови отчети или други ангажменти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМЕС), отнасящи се до одити или прегледи на финансови отчети, или други ангажменти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (вж. параграф A22–A24, A62)

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Обхват на настоящия МСУК (вж. параграф 3–4)

- A1. Други стандарти на СМОССИС също установяват изисквания по отношение на съдружника или лидера, отговорен за ангажмента, когато това е приложимо, за управление на качеството на ниво ангажмент, включително МСАП 2400 (преработен)¹ и МСАИС 3000 (преработен)² за съдружника, отговорен за ангажмента, и МСИСУ 5000³ за лидера, отговорен за ангажмента.⁴

¹ Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) „Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети“

² Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен) „Ангажменти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация“

³ Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажменти за изразяване на сигурност по устойчивостта“

⁴ МСИСУ 5000, параграф П25, посочва, че в МСИСУ 5000 лидерът, отговорен за ангажмента, е термин, който е равностоеен на „съдружник, отговорен за ангажмента“ в МСУК 1.

- A2. Кодексът на СМСЕС⁵ съдържа изисквания и материали за приложение за професионалните счетоводители или практикуващите професионални счетоводители, които дават възможност на професионалните счетоводители и практикуващите професионални счетоводители да изпълнят своята отговорност да действат в обществен интерес. Както е посочено в параграф 15, в контекста на изпълнение на ангажименти, описани в настоящия МСУК, последователното изпълнение на качествени ангажименти съставлява част от отговорността на професионалния счетоводител или на практикуващия професионален счетоводител да действа в обществен интерес.

...

Задължителен характер на настоящия МСУК (вж. параграф 12)

...

- A9. Настоящият МСУК включва в раздела, озаглавен „Дефиниции“, описание на значенията, дадени на определени термини за целите на този МСУК. Тези дефиниции се предоставят, за да подпомогнат последователното прилагане и тълкуване на настоящия МСУК и нямат за цел да са с по-голям приоритет от дефиниции, които може да са установени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Речникът на термините във връзка с Международните стандарти, издаден от СМОССИС в *Ръководството по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, публикуван от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) включва термините, дефинирани в настоящия МСУК. Речникът на термините включва също така описания на други термини, срещащи се в МСУК, с цел подпомагане на общото и последователно тълкуване и превод.

...

Приложими етични изисквания (вж. параграф 16(y), 29)

- A22. Приложимите етични изисквания, които са приложими в контекста на системата за управление на качеството, може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти. Терминът „професионален счетоводител“ може да е дефиниран в приложимите етични изисквания. Така например, Кодексът на СМСЕС дефинира термина „професионален счетоводител“ и допълнително пояснява обхвата на разпоредбите в Кодекса на СМСЕС, които се приложими по отношение на самостоятелните професионални счетоводители на публична практика и техните фирми.
- A23. Кодексът на СМСЕС адресира обстоятелствата, когато закон или нормативна разпоредба не позволява на професионалния счетоводител да изпълни изискванията на определени части от Кодекса на СМСЕС. Кодексът отчита също така, че някои юрисдикции може да имат разпоредби в закон или нормативен документ, които се различават или надхвърлят тези, изложени в Кодекса на СМСЕС и че професионалните счетоводители или практикуващите професионални счетоводители в тези юрисдикции трябва да са запознати с такива различия и да спазват по-строгите разпоредби, освен в случаите, когато това е забранено от закон или нормативна разпоредба.

...

⁵ Издаваният от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“)

Приложими етични изисквания (вж. параграф 16(у), 29)

A62. Кодексът на СМСЕС излага фундаменталните принципи на етиката, които установяват стандарта за поведение, очаквано от професионалния счетоводител или от практикуващия професионален счетоводител, и установяват Международни стандарти за независимост. Фундаменталните принципи са почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение. Кодексът на СМСЕС посочва също така и подхода, който професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител е задължен да прилага, за да спазва фундаменталните принципи и когато е приложимо, Международните стандарти за независимост. В допълнение, Кодексът на СМСЕС разглежда специфични теми, имащи отношение към спазването на фундаменталните принципи. Закон или нормативна разпоредба в юрисдикцията може също да съдържа разпоредби, адресиращи етичните изисквания, включително за независимостта, като например, закони за защита на личните данни, засягащи конфиденциалността на информацията.

...

Документация за ангажимента (вж. параграф 31(е))

A83. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват крайните срокове, в рамките на които окомплектоването на окончателните досиета по ангажимента при специфични видове ангажменти трябва да бъде завършено. Когато такива крайни срокове не са предписани в закон или нормативна разпоредба, крайният срок може да бъде определен от фирмата. В случая на ангажменти, извършвани съгласно МОС, МСИСУ и МСАИС, подходящият краен срок, в рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното досие по ангажимента, обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада по ангажимента.

...

A85. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват сроковете за съхранение по отношение на документацията за ангажимента. Ако сроковете за съхранение не са предписани, фирмата може да вземе под внимание естеството на изпълняваните от нея ангажменти и обстоятелствата на фирмата, включително дали документацията за ангажимента е необходима, за да осигури документирането на въпроси с продължаваща значимост за бъдещи ангажменти. В случая на ангажменти, извършвани съгласно МОС, МСИСУ и МСАИС, срокът за съхранение обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада по ангажимента, или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.

...

МСУК 2, ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВО НА АНГАЖИМЕНТА

...

Дефиниции

13. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

...

- (в) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалния счетоводител или практикуващия професионален счетоводител, когато извършва преглед за качеството на ангажимента. Обикновено приложимите етични изисквания включват

разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМЕС“), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (вж. параграф A12–A15)

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Приложими етични изисквания (вж. параграф 13(в), 18(б))

A12. Приложимите етични изисквания, които са приложими при извършването на преглед за качеството на ангажмента, може да са различни в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажмента или предприятието. Различни разпоредби на приложимите етични изисквания може да са приложими само по отношение на отделни професионални счетоводители или практикуващи професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажмента, а не по отношение на самата фирма.

A13. Приложимите етични изисквания може да включват специфични изисквания за независимост, които биха били приложими по отношение на отделни професионални счетоводители или практикуващи професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажмента. Приложимите етични изисквания може да включват също така разпоредби, които адресират заплахите за независимостта, породени от продължителното асоцииране с клиент за одит или изразяване на сигурност. Прилагането на такива разпоредби, разглеждащи продължителното асоцииране, се отличава от изисквания буферен период на изчакване в съответствие с параграф 19, но може да трябва да бъде взето под внимание при прилагането на този период.

...

A15. Приложимите етични изисквания може да включват изисквания и насоки за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахи за обективността. Така например, Кодексът на СМЕС⁶ предоставя конкретни насоки, включително примери за:

- обстоятелства, при които заплахи за обективността може да бъдат създадени, когато професионалният счетоводител или практикуващият професионален счетоводител е назначен за лице, извършващо преглед за качеството на ангажмента;
- фактори, които са уместни при оценяване нивото на такива заплахи; и
- действия, включително предпазни мерки, които биха могли да адресират такива заплахи.

...

Извършване на прегледа за качеството на ангажмента (вж. параграф 24–27)

Отговорности на съдружника или лидера, отговорен за ангажмента, във връзка с прегледа за качеството на ангажмента (вж. параграф 24(б))

...

⁶ Кодекс на СМЕС, Раздел 325

- A26. МСАИС 3000 (преработен)⁷ и МСИСУ 5000⁸ също установяват изисквания по отношение съответно на съдружника, отговорен за ангажимента, и лидера, отговорен за ангажимента и във връзка с прегледа за качеството на ангажимента.⁹

...

МСАП 2400 (ПРЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ TO REVIEW HISTORICAL FINANCIAL STATEMENTS

...

Дефиниции

...

16. Речникът на термините в Ръководството¹¹ (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 А10–А11)

...

МСАИС 3000 (ПРЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

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, или ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта, които са обект на разглеждане съответно в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП), и Международните стандарти за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ). (вж. параграфи А21–А22)

...

Обхват

5. Настоящият МСАИС обхваща ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация или ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта, описани в *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Рамка за изразяване на сигурност). Когато във връзка с конкретен ангажимент, по отношение на неговия предмет е приложим МСАИС,

⁷ 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“

⁸ Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“

⁹ МСИСУ 5000, параграф П25, посочва, че в МСИСУ 5000 лидерът, отговорен за ангажимента, е термин, който е равностоен на „съдружник, отговорен за ангажимента“ в МСУК 1.

¹¹ 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 управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС).

разглеждащ въпросния предмет, то този МСАИС се прилага наред с настоящия МСАИС. (вж. параграф A21–A22)

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС

Спазване на Стандарти които са от значение за ангажимента (вж. параграф 1, 5, 15)

A21. Настоящият МСАИС съдържа изисквания, които са приложими спрямо ангажименти за изразяване на сигурност¹⁰ (различни от одити и прегледи на историческа финансова информация или ангажименти за изразяване на сигурност относно информация за устойчивостта), 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 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.

...

МСССУ 4400 (ПЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОМПИЛИРАНЕ – обръщам внимание, че в изпратения стандарт заглавието е **АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПРОЦЕДУРИ**

...

Дефиниции

...

17. Речникът на термините, включен в Ръководството¹¹ (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

...

МОС 720, ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ

...

¹⁰ 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.

¹¹ Речникът на термините, отнасящи се до Международните стандарти, издадени от СМОССИС в *Ръководство по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите.

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Дефиниции

Годишен доклад (вж. параграф 12(а))

...

А3. В някои случаи годишният доклад на предприятието може да представлява един документ и да е озаглавен „годишен доклад“ или по някакъв друг начин. В други случаи, закон, нормативна разпоредба или обичайната практика може да изисква предприятието да докладва до собствениците (или до други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет (т.е. годишен доклад) посредством един единствен документ или посредством два или повече отделни документа, които взети заедно да изпълняват същата функция. Така например, възможно е в зависимост от закон, нормативна разпоредба или обичайната практика в конкретната юрисдикция, един или повече от следните документи да съставляват част от годишния доклад:

- доклад на ръководството, коментар на ръководството или оперативен и финансов преглед или сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите);
- изявление на председателя;
- изявление за корпоративно управление;
- доклади за вътрешния контрол и оценката на риска.
- доклади за устойчивостта или друга информация, свързана с устойчивостта.

...

А5. Годишният доклад се различава по своето естество, цел и съдържание от други доклади, например, доклад, изготвен, за да удовлетвори информационните потребности на специфична група заинтересовани страни или доклад, изготвен, за да изпълни изискванията във връзка със специфична цел за докладване до регулаторни органи (дори когато се изисква този доклад да бъде публично достъпен). Примерите за доклади, които, в случай че са издадени като самостоятелни документи, обикновено не представляват част от комбинацията от документи, съставляващи годишен доклад (по силата на закон, нормативна разпоредба или обичайната практика), и които, следователно, не представляват друга информация в обхвата на настоящия МОС, включват отделни отраслови или регулаторни доклади (например, доклади за капиталова адекватност), каквито е възможно да бъдат изготвяни в банковия, застрахователния или пенсионния сектор, или доклади със специално предназначение, адресиращи определени видове информация за устойчивостта.

- — доклади за корпоративна социална отговорност;
- — доклади за устойчиво развитие;
- — доклади за многообразието и равните възможности;
- — доклади за продуктова отговорност;
- — доклади за трудови практики и условия на труд;
- — доклади за спазване на човешките права.

...

МОС 805, КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА КОНКРЕТНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Обхват на настоящия МОС (вж. параграф 1, 6(в))

...

- A4. Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, различен от одит на историческа финансова информация, се изпълнява в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000¹² (преработен) или МСИСУ 5000¹³, когато това е приложимо.

...

МЕЖДУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

Въведение

1. Настоящата Рамка се издава единствено с цел да улесни разбирането на елементите и целите на ангажиментите за изразяване на сигурност и ангажиментите, спрямо които са приложими Международните одиторски стандарти (МОС), Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП), Международните стандарти за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) и Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) (наричани по-долу стандарти за изразяване на сигурност).
2. Настоящата Рамка не представлява стандарт и съответно не установява изисквания (или основни принципи, или съществени процедури) за изпълнение на одити, прегледи, устойчивост или други ангажименти за изразяване на сигурност.¹⁴ Следователно докладът за изразяване на сигурност не може да твърди, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящата Рамка, а следва да се позовава по-скоро на приложимите стандарти за изразяване на сигурност. Стандартите за изразяване на сигурност съдържат цели, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителни материали и дефиниции, които съответстват на настоящата Рамка и следва да се прилагат при одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност. Приложение 1 илюстрира сферата на действие на изложенията, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС), взаимовръзката помежду им и връзката им с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМЕС).

...

¹² 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“

¹³ Международен стандарт за изразяване на сигурност по устойчивостта (МСИСУ) 5000 „Общи изисквания за ангажименти за изразяване на сигурност по устойчивостта“

¹⁴ Вж. *Предговор към Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, устойчивост и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.*

Описание на ангажиментите за изразяване на сигурност

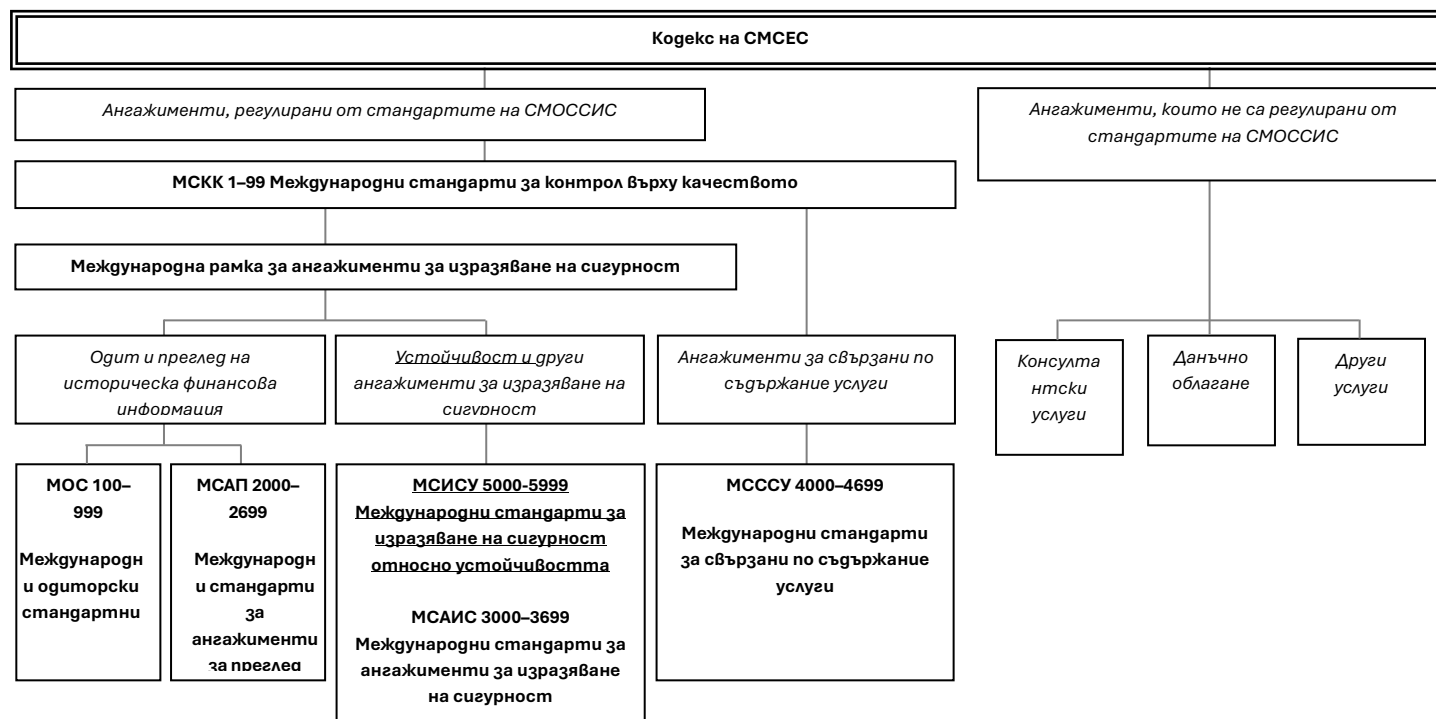
11. Резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите спрямо предмета. Така например:
- Финансовият отчет (резултат) е резултат от измерването на финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието (съответен предмет) посредством прилагането на рамка за финансово отчитане (критерии).
 - Изявлението относно ефективността на вътрешния контрол (резултат) е резултат от оценяване ефективността на процеса на вътрешен контрол на предприятието (съответен предмет) посредством прилагане на уместни критерии.
 - Специфичните за предприятието оценки на резултатите от дейността (резултат) са резултат от измерването на различни аспекти на резултатите от дейността (съответен предмет) посредством прилагане на подходящи методологии за измерване (критерии).
 - ~~Отчетът за парникови газове (резултат) е резултат от измерването на емисиите на парникови газове на предприятието (съответен предмет) посредством прилагане на протоколи за признаване, оценяване и представяне (критерии).~~
 - Резултатите от информацията за устойчивостта (резултат) от измерването или оценяването на въпросите, свързани с устойчивостта, на предприятието (съответен предмет) посредством прилагане на рамка за докладване на устойчивостта (критерии).
 - Изявлението относно спазването на изискванията (резултат) е резултат например от оценяване спазването на изискванията от страна на предприятието (съответен предмет) на законодателството или нормативна разпоредба (критерии).

...

Приложение 1

Становища, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с Кодекса на СМСЕС

Настоящото Приложение илюстрира сферата на действие на становищата, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост) (Кодекс на СМСЕС).





IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD



International
Federation
of Accountants®