

ПРИЛОЖЕНИЕ X ГОДИШНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ: КОМЕНТАР ОТНОСНО ОДИТОРСКИТЕ ДОКЛАДИ – СЪДЪРЖАНИЕ И РАЗЛИЧНИ ФОРМИ НА МНЕНИЕ

Увод

Това са насочващи бележки по отношение на основните елементи на одиторския доклад и различните видове одиторско мнение, които може да се представят във връзка с годишните финансови отчети.

Международният одиторски стандарт (ISA) 700 (изменен), 'Независим одиторски доклад за пълен комплект от финансови отчети с общо предназначение' и МСС 701, 'Изменения в доклада на независимия одитор' дават допълнителни насоки..

Одиторът е длъжен да прегледа и оцени събраните доказателства, въз основа на които изразява мнение по финансовите отчети.

В одиторския доклад следва да се съдържа ясно мнение по финансовите отчети в тяхната цялост. Чрез одита на финансовите отчети се дава възможност на одитора да изрази мнение за това дали финансовите отчети са изготвени в съответствие с минималните изисквания за финансова отчетност и счетоводство.

Основни елементи на одиторския доклад

Одиторският доклад включва следните основни елементи:

- (a) Заглавие;
- (b) Получател;
- (c) Увод:
 - (i) идентификация на юридическото лице, чиито финансови отчети са одитирани;
 - (ii) идентификация на заглавието на всеки от финансовите отчети, подложени на одит, препратка към счетоводните политики и други обяснителни бележки, както и обхванат на периода;
- (d) Отговорност на ръководството на одитираното ЮЛ за финансовите отчети;
- (e) Отговорност на одитора:
 - (i) позоваване на Международните одиторски стандарти
 - (ii) описание на извършената от одитора работа;
- (f) Мнение на одитора;
- (g) Други задължения, свързани с отчитането (ако е приложимо);
- (h) Подпис на одитора;
- (i) Дата на одиторския доклад;
- (j) Адрес на одитора.

Параграф на мнението

В мнението изразено в одиторския доклад следва ясно да се посочи използваната рамка на финансова отчетност и счетоводство за изготвяне на финансовите отчети (включително посочване на страната на произход на рамката за финансова отчетност и счетоводство, когато тя не е МСФО) и да се заявява мнението на одитора за това дали финансовите отчети дават вярна и честна представа (или са представени честно във всяко съществено отношение) в съответствие с тази рамка за финансова отчетност и счетоводство.

Термините, използвани за изразяване на одиторско мнение, са: "дават вярна и честна представа" или "представят честно във всяко съществено отношение", са равностойни. И двата израза посочват, наред с другите неща, че одиторът взема под внимание само тези неща, които са съществени за финансовите отчети.

Одиторски доклад

Диаграмата в **Приложение VIII** обобщава различните видове одиторски мнения и последствията от всяко за вземането на решение от страна на лицензиращия орган..

Неквалифицирано мнение (без резерви)

Неквалифицирано мнение (или 'чисто' мнение) се изразява, когато одиторът заключи, че финансовите отчети дават вярна и честна представа (или са представени честно във всяко съществено отношение) в съответствие с посочената рамка за финансова отчетност и счетоводство. Неквалифицираното мнение посочва, че всякакви промени в счетоводните принципи или в метода на тяхното приложение и ефектите от това, са били правилно определени и оповестени във финансовите отчети.

Следва пример на изразяване на неквалифицирано мнение:

"Според нас финансовите отчети дават вярна и честна представа за (или представят честно във всяко съществено отношение,) финансовото състояние на [отчитащото се юридическо лице] към [дата] 20XX и за резултатите от неговата дейност и неговите парични потоци за годишния период, приключващ към този момент, в съответствие с Международните стандарти за финансова отчетност (или [заглавие на рамката за финансова отчетност по отношение на страната на произход]) (и отговарят на [съответните законодателни и нормативни документи])"

Модифицирани доклади

Одиторският доклад се смята за модифициран в следните случаи.

- a) Въпроси, които не засягат одиторското мнение (и следователно одиторското мнение все още се категоризира като 'неквалифицирано'):
 - (i) Въпрос за обръщане на внимание (в одиторския доклад)
- b) Въпроси, които засягат одиторското мнение:
 - (i) Квалифицирано мнение (с резерви),
 - (ii) Отказ от изразяване на мнение,
 - (iii) Отрицателно мнение.



а) Въпроси, които не засягат одиторското мнение

В някои случаи одиторският се модифицира, чрез добавяне на **параграф за обръщане на внимание**, и се акцентира върху въпрос, засягащ финансовите отчети, който е включен в бележка (приложение) към тях,. Добавянето на такъв параграф за обръщане на внимание не засяга одиторското мнение. Препоръчва се параграфът да се включва след параграфа, съдържащ мнението на одитора.

Одиторът модифицира одиторския доклад като добави параграф, с който да изтъкне съществения въпрос относно проблема свързан с „ действащо предприятие „.

Одиторът обмисля изменението на одиторския доклад с добавяне на параграф, ако има значителна несигурност (различна от проблема с действащото предприятие), решаването на която зависи от бъдещи събития и която може да засегне финансовите отчети. Несигурността е въпрос, чийто резултат зависи от бъдещи действия или събития, които не са в прекия контрол на юридическото лице, но които може да се отразят на финансовите отчети.

Ако във финансовите отчети бъде направено адекватно оповестяване, одиторът изразява неквалифицирано мнение и изменя одиторския доклад, като добави параграф за обръщане на внимание, който подчертава наличието на съществена несигурност, свързана със събитие или условие, което може да породят значително съмнение относно възможността на юридическото лице да продължи като действащо предприятие. Следва пример на такъв параграф:

“Без да квалифицираме нашето мнение обръщаме внимание на Бележка X във финансовите отчети, в която се посочва, че Компанията е понесла нетна загуба в размер на [сума] през годишния период към [дата] 20XX и към тази дата краткосрочните задължения на Компанията надвишават нейните общи активи с [сума]. Тези условия, наред с други въпроси, както са изложени в бележка X, показват наличието на съществена несигурност, която може да породят значително съмнение относно възможността на компанията да продължи като действащо предприятие.”

б) Въпроси, които засягат одиторското мнение

Одиторът може да не изрази неквалифицирано мнение, когато някое от следните обстоятелства е налице и по преценка на одитора ефектът от обстоятелствата е съществен за финансовите отчети:

- (I) Има ограничение в обхвата на работата на одитора;
- (II) Има несъгласие с ръководството на одитираното ЮЛ относно приемливостта на избраните счетоводни политики, метода на тяхното прилагане или адекватността на оповестяванията във финансовите отчети.

Обстоятелствата, описани в (I), довеждат до квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение. Обстоятелствата, описани в (II), довеждат до квалифицирано мнение или отрицателно мнение.

Условия, които може да доведат до мнение, различно от неквалифицирано



- (I) **Ограничение в обхвата** на работата на одитора може да бъде наложено от юридическото лице. Ограничение в обхвата може да бъде наложено и от обстоятелства (например когато времето на назначение на одитора е такова, че одиторът не е в състояние да наблюдава физическото преброяване). То възниква и когато според одитора счетоводните записи на юридическото лице са недостатъчни, или когато одиторът не може да изпълни одиторска процедура, която смята че е необходима. При тези обстоятелства одиторът следва да опита да изпълни разумни алтернативни процедури, за да получи достатъчно доказателства за изразяване на неквалифицирано мнение.

Когато има ограничение в обхвата на работата на одитора, вследствие на което е изразено квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, в одиторския доклад трябва да се опише ограничението и да се посочат възможните корекции във финансовите отчети, които биха се осъществили ако ограничението липсва.

- (II) Одиторът може да **не е съгласен с ръководството на ЮЛ** за такива въпроси като, приемливостта на избраните счетоводни политики, метода на тяхното прилагане или адекватността на оповестяванията във финансовите отчети. Ако подобни разногласия са съществени за финансовите отчети, одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение.

Въпроси, засягащи мнението на одитора – видове на изразяване на мнение

- (i) **Квалифицирано мнение** се изразява, когато одиторът заключи, че неквалифицирано мнение не може да бъде изразено, но ефектът от разногласие с ръководството на одитираното ЮЛ или ограничение в обхвата не е толкова съществено, че да изисква отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение. Квалифицирано мнение се изразява като мнение 'с изключение на' ефектите от въпроса, за който квалификацията се отнася.
- (ii) **Отказ от изразяване на мнение** се дава, когато възможният ефект на ограничение в обхвата е толкова съществен и широко разпространен, че одиторът не е в състояние да получи достатъчно подходящи доказателства и съответно не може да изрази мнение за финансовите отчети.
- (iii) **Отрицателно мнение** се изразява, когато ефектът от разногласието е толкова съществено по отношение на финансовите отчети, че одиторът заключава, че квалификация на доклада не е достатъчна, за да оповести подвеждащия или непълен характер на финансовите отчети.

Когато одиторът изразява мнение, което е различно от неквалифицирано, в доклада следва ясно описание на всички съществени причини и освен ако е невъзможно, количествено изразяване на възможния (възможните) ефект (ефекти) върху финансовите отчети. Тази информация се излага в отделен параграф преди мнението или отказа от изразяване на мнение и включва препращане към по-обстойно разглеждане в бележките към финансовите отчети.

