

*Настоящата публикация е изготвена от Работната група по въвеждане и прилагане на стандартите за докладване от страна на одитора. Материалът не представлява становище със задължителен характер на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB)) и не изменя нито обезсилва Международните одиторски стандарти (МОС) (International Standards on Auditing™ (ISAs™)). Освен това, не е предвидено настоящата публикация да е изчерпателна и прочитът ѝ не може да замени запознаването с МОС.*

Темата за принципа-предположение за действащо предприятие предизвиква значителен интерес в светлината на глобалната финансова криза. Заинтересованите страни отправиха призови за засилено внимание към въпросите, свързани с действащото предприятие от страна на ръководството и одиторите. Работейки по темата за действащото предприятие, Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) се опитва да реагира на призивите за засилено внимание към предположението за действащо предприятие в светлината на своите прерогативи като орган за изготвяне и въвеждане на глобални одиторски стандарти. От друга страна, множество заинтересовани лица, включително членове на международната регулаторна общност, са на мнение, че по отношение на предположението за действащо предприятие е необходим по-цялостен подход.

По-специално, обратната информация, получена от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) откроява наличието на някои стоящи в основата счетоводни проблеми, включително липсата на последователно разбиране на определени концепции, по отношение на които е необходимо пояснение или допълнителни насоки от страна на органите за изготвяне и въвеждане на счетоводни стандарти, които да допълнят усилията на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) във връзка с докладването от страна на одиторите относно предположението за действащо предприятие. Някои изказват предположение, че е налице необходимост от преразглеждане изискванията за финансово отчитане, поставяйки под въпрос адекватността и своевременността на правените от ръководството оповестявания във връзка с принципа за действащо предприятие. Съществуват също така и опасения, че изявленията на одитора относно предположението за действащо предприятие биха могли да доведат до разширяване на разминаванията в очакванията, ако потребителите не разбират, че подобни изявления не са гаранция относно бъдещата жизнеспособност на предприятието или ако значението на термина „съществена несигурност“ и изискванията за оповестяване на такава несигурност не са ясно дефинирани в различните общи рамки за финансово отчитане. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) представи тези виждания на вниманието на Съвета по международни счетоводни стандарти (IASB) като въпрос от обществен интерес.

### **Как одиторският доклад ще адресира предположението за действащо предприятие**

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) се опитва да постигне подходящ баланс между специфичната за отделното предприятие информация във връзка с констатациите на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие и стандартизирания в по-голяма степен език, описващ как одиторът подхожда към предположението за действащо предприятие при одита. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) направи в тази насока **преработка на МОС 700, [Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети](#)**, с цел да усъвършенства комуникацията относно предположението за действащо предприятие в одиторския доклад, както и определени **преработки в МОС 570, [Действащо предприятие](#)**,<sup>1</sup> по отношение на

свързаната с тези въпроси работа, извършвана от одитора.

Таблицата по-долу има за цел да илюстрира какво може да съдържа одиторският доклад във връзка с предположението за действащо предприятие, в зависимост от фактите и обстоятелствата на предприятието.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> МОС 570 (преработен) е замислен като стандарт, който да е неутрален от гледна точка на общата рамка, годен за прилагане не само когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), но също и с други общи рамки за финансово отчитане (например, национални общи рамки или такива, изложени в закон или нормативна разпоредба).

<sup>2</sup> Както е описано в параграфи А51–А52 от МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, потенциалният ефект от вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрива съществени отклонения е по-голям по отношение на бъдещи събития или условия, които биха могли да накарат предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие. Одиторът не може да предскаже подобни бъдещи събития или условия. Съответно, отсъствието в одиторския доклад на позоваване на съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие не може да се разглежда като гаранция по отношение способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

<p>Във <b>всички</b> одиторски доклади (Вж. параграфи 33(б) и А43 и съответно параграф 38(б)(iv), както и Приложението към МОС 700 (преработен).)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Ново описание на отговорността на ръководството да прецени способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и дали използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, както и да оповести, в случай че е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие. Поясняването на отговорността на ръководството за тази преценка включва описание на това кога използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо. Това описание е замислено да бъде индивидуално приспособено към изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, отнасящи се до принципа за действащо предприятие.</li> <li>❖ Ново изявление, че одиторските отговорности включват достигане до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, както и достигане до заключение на базата на получените одиторски доказателства дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществена несигурност, от одитора се изисква да привлече внимание в одиторския доклад към свързаните с това оповестявания във финансовия отчет или ако тези оповестявания са неадекватни, да модифицира мнението си. Одиторските заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад. Бъдещи събития или условия обаче биха могли да причинят прекратяване на функционирането на предприятието като действащо предприятие. При прилагането на МОС 570 (преработен) това изявление ще бъде стандартизирано във всички одиторски доклади.</li> </ul>
<p>В случай че използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно (Вж. параграфи 21 и А26–А27 от МОС 570 (преработен).)</p>	<p>Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора, използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е неуместно, одиторският доклад включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ отрицателно мнение, поместено като първи раздел на одиторския доклад<sup>3</sup></li> <li>❖ описание на това обстоятелство в раздела „Основание за изразяване на отрицателно мнение“</li> </ul>
<p><i>Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие</i></p>	

<p>Оповестяванията във финансовия отчет са адекватни<sup>4</sup></p> <p>(Вж. параграф 22, както Пример 1 в Приложението към МОС 570 (преработен))</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Немодифицирано мнение</li> <li>❖ Раздел с ново задължително заглавие „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие” (освен ако закон или нормативна разпоредба не предписват различно заглавие)</li> <li>❖ Препратка към пояснителното приложение във финансовия отчет, в което е описана тази съществена несигурност</li> <li>❖ Изявление, че тези събития или условия са индикация, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос</li> </ul>
<p>Оповестяванията във финансовия отчет са неадекватни или са пропуснати</p> <p>(Вж. параграф 23, както Примери 2-3 в Приложението към МОС 570 (преработен))</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Съгласно случая, квалифицирано или отрицателно мнение</li> <li>❖ Изявление в раздела от одиторския доклад „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос</li> </ul>

## Разширяване на работата, извършвана от одитора във връзка с предположението за действащо предприятие

Инвеститорите и други лица поискаха по-ранно предупреждение за потенциални проблеми, които може да са налице по отношение способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Това важи с особена сила за ситуации, при които са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но след като са разгледани плановете на ръководството за справяне с тези събития или условия, ръководството и одиторът са достигнали до заключение, че не е налице съществена несигурност (т.е., критични ситуации на потенциална опасност).

Оценяването на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и комуникирането на въпросите, свързани с предположението за действащо предприятие, са отговорност на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, доколкото принципът-предположение за действащо предприятие представлява фундаментален аспект на финансовото отчитане. Изискванията за оповестяване, свързани с предположението за действащо предприятие, са изложени в приложимата обща рамка за финансово отчитане (например, МСФО).

***Промените в МОС 570 са отговор на отразяващия обществен интерес призив за по-голямо внимание от страна на одиторите към предположението за действащо предприятие и ще доведат до разширяване на работата, извършвана от одитора в критични ситуации на потенциална опасност във връзка с принципа за действащо предприятия, както и до засилено внимание върху оповестяванията при наличието на съществена несигурност. Това засилено внимание от страна на одиторите би могло потенциално да доведе и до подобрени оповестявания от страна на ръководството, което също би било в обществен интерес.***

В рамките на МОС 570 (преработен), Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) извърши промени, които да умножат усилията и разширят работата на одитора във връзка с оповестяванията относно предположението за действащо предприятие:

- Предоставяне на допълнителни насоки относно **разглеждането и преценяването на подходящите оповестявания, когато е налице съществена несигурност.**<sup>5</sup> Важно е да се отбележи, че преценката на одитора се извършва в светлината на дефиницията за съществена несигурност и свързаните с нея съображения относно оповестяванията, изложени в Международните одиторски стандарти, и е в допълнение към решението на одитора относно това дали оповестяванията за съществена несигурност, изисквани от

приложимата обща рамка за финансово отчитане, са адекватни.

- Изискване одиторът **да оцени адекватността на оповестяванията в критични ситуации на потенциална опасност, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.**<sup>6</sup> МОС 570 (преработен) също предоставя насоки относно видовете оповестявания, които биха могли да се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане в критична ситуация на потенциална опасност, включвайки концепции от Решението във връзка с програмата на Комитета по разясненията на Международните стандарти за финансово отчитане

<sup>3</sup> Параграф 23 от МОС 700 (преработен) изисква разделът „Мнение“ да е представен на първо място в одиторския доклад, освен ако закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция не изисква от одитора да използва конкретен формат или формулировка на одиторския доклад.

<sup>4</sup> Параграф 19 от МОС 570 (преработен) изисква одиторът да реши дали финансовият отчет (а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и плановите на ръководството за справяне с тези събития или условия; и (б) оповестява ясно, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

<sup>5</sup> Вж. параграфи 19 и А22–А23 от МОС 570 (преработен).

<sup>6</sup> Вж. параграфи 20 и А24–А25 от МОС 570 (преработен).

(IFRIC),<sup>7</sup> както и на работата на Съвета на САЩ по финансово-счетоводни стандарти (FASB) във връзка с принципа за действащо предприятие.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) отбеляза също така, че при определени обстоятелства въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие (критични ситуации на потенциална опасност) може да бъдат определени за „ключови одиторски въпроси“, <sup>8</sup> от части поради факта, че това може да е съществена или трудна одиторска преценка при формиране на мнението относно финансовия отчет като цяло. Новият **МОС 701**, [Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор](#) отбелязва, че описанието в одиторския доклад на ключови одиторски въпроси, отнасящи се до предположението за действащо предприятие би могло да включва аспекти на идентифицираните събития или условия, оповестени във финансовия отчет, като например, съществени оперативни загуби, налични кредитни споразумения и възможност за рефинансиране на дългове или неспазване на договори за кредит и съответните смекчаващи ефекта фактори.<sup>9</sup> От одитора ще се изисква също така да се спре на това защо въпросът е счетен за такъв с най-голяма значимост при одита и следователно определен за ключов одиторски въпрос, както и на начина, по който този въпрос е разгледан при одита.

Въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие, включително критичните ситуации на потенциална опасност, могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси и комуникирани в одиторския доклад в съответствие с новия МОС 701, който се изисква да бъде прилаган по отношение на одити на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

## Следващи етапи

Върху необходимостта от по-нататъшна работа по темата относно принципа за действащо предприятие, както от страна на органите за изготвяне и въвеждане на счетоводни стандарти, така и от страна на органите за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти, бе акцентирано от **Съвета за публичен надзор**, глобалния независим надзорен орган, който гарантира, че дейността на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) следва регламентирана процедура и реагира на въпроси от обществен интерес. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) възнамерява да продължи да наблюдава текущо развитията, свързани с принципа-предположение за действащо предприятие и когато това е целесъобразно да се ангажира с дискусии по тях със **Съвета по международни счетоводни стандарти (IASB)**, за да гарантира, че Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) остава добре позициониран, в случай че по-нататъшни промени в МОС 570 (преработен) бъдат сметени за необходими в бъдеще. Така например, Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) отбелязва следното:

- **Съветът на САЩ по финансово-счетоводни стандарти (FASB)** разработи неотдавна нови изисквания и насоки относно оповестяванията във финансовите отчети в ситуации, когато са налице значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира

<sup>7</sup> На заседанието си през ноември 2013 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (IASB) достигна до заключение да не предприема изменения в Международен счетоводен стандарт (МСС) 1, *Представяне на финансови отчети*, с цел да поясни концепциите и изискваните оповестявания във връзка с предположението за действащо предприятие. Взетото през юли 2014 година **Решение във връзка с програмата на Комитета по разясненията на Международните стандарти за финансово отчитане (IFRIC)** откроява факта, че параграф 122 от МСС 1 се прилага по отношение на ситуации, свързани с предположението за действащо предприятие, по отношение на оповестяването на съществените преценки, направени от ръководството при определяне и оценяване събитията или условията, свързани със съществената несигурност, както и смекчаващите фактори, които са довели до това ръководството да достигне до заключение, че не е налице съществена несигурност във връзка с предположението за действащо предприятие.

<sup>8</sup> От одиторите на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия се изисква да комуникират ключовите одиторски въпроси в съответствие с новия МОС 701. Тази комуникация има за цел да осигури прозрачност относно въпросите, които съгласно преценката на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. МОС 701 подчертава, че съществена несигурност, отнасяща се до предположението за действащо предприятие, представлява по самото свое естество ключов одиторски въпрос. Докладването относно съществената несигурност обаче не е включено в раздела от одиторския доклад, отнасящ се до ключовите одиторски въпроси, а се извършва в съответствие с МОС 570 (преработен).

<sup>9</sup> Вж. параграф А3 от МОС 570 (преработен).



като действащо предприятие, включително при обстоятелства, когато тези значителни съмнения са били смекчени. Включена е и дефиниция на „значителни съмнения“.

- **Съветът на САЩ за надзор върху счетоводната отчетност на публичните дружества** даде индикации, че планира да актуализира одиторския си стандарт относно принципа за действащо предприятие като част от бъдещ свой проект.
- **Съветът за финансово отчитане във Великобритания (FRC)** актуализира своя Кодекс за корпоративно управление във Великобритания с цел повишаване качеството на получаваната от инвеститорите информация относно дългосрочното състояние и стратегия на регистрираните за търгуване на борсата предприятия и повишаване на изискванията по отношение управлението на риска. Съветът за финансово отчитане във Великобритания (FRC) потвърди предложенията съветите на директорите да включват в стратегическия си доклад до инвеститорите „изявление за жизнеспособност“. Съветът за финансово отчитане във Великобритания (FRC) счита, че така ще се осигури по-широка и усъвършенствана оценка на дългосрочната платежоспособност и ликвидност. Очаква се това изявление да отправя поглед в бъдещето в рамките на период, значително по-дълъг от дванадесет месеца.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) възнамерява да осъществи **преглед след въвеждане** на новите и преработени стандарти относно докладването от страна на одитора след период от две години, считано от датата, на която стандартите влизат в сила, което вероятно ще включва и диалог със Съвета по международни счетоводни стандарти (IASB) и други страни по повод резултатите от прегледа и преценката относно това дали е необходима допълнителна работа в областта на одиторското докладване във връзка с предположението за действащо предприятие.

Настоящата публикация *Докладване от страна на одитора относно предположението за действащо предприятие* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през януари 2015 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през август 2016 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на всички издания на IFAC е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода, както и за действия, които могат да възникнат в резултат на това.

Текст на английски език на *Докладване от страна на одитора относно предположението за действащо предприятие* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Докладване от страна на одитора относно предположението за действащо предприятие* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Auditor Reporting on Going Concern*.

*За достъп до новите и преработени стандарти относно докладването от страна на одитора, допълнителна информация относно промените в одиторския доклад, както и други материали от пакета с помагала във връзка с одиторското докладване, моля посетете Интернет страницата, посветена на новия одиторския доклад на адрес [www.iaasb.org/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/auditor-reporting).*