

## МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 800 ОДИТОРСКИ ДОКЛАДИ ПРИ АНГАЖИМЕНТИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

Автор: Благлица Йованова

### INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 800 THE AUDITOR'S REPORT ON SPECIAL PURPOSE AUDIT ENGAGEMENTS

Author: Blagica Jovanova

**ABSTRACT:** *The purpose of this report is to show the main characteristics of the international standard on auditing 800. ISA 800 explains requirements by making a report on financial statements prepared in accordance with another comprehensive basis of accounting, on a component of financial statements, on compliance with contractual agreements or reports on summarized financial statements.*

**Key words:** *special purpose audit engagement, report, financial statement, special purpose frameworks, component of financial statement*

Настоящия международен одиторски стандарт 800 разглежда финансовите отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение. По своята същност докато финансовите отчети изготвени в съответствие с общи рамки с общо предназначение са предназначени да удовлетворяват потребности от финансова информация на широк кръг от потребители, то одити на финансови отчети със специално предназначение са насочени към задоволяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Тук общата рамка за финансово отчитане може да бъде както рамка за достоверно представяне, така и обща рамка за съответствие. Достоверното представяне на общата рамка на финансовото отчитане е свързана с това дали финансовият отчет е представен достоверно и дали дава вярна и честна представа. Общата рамка за съответствие следи за това дали финансовият отчет е изготвен, във всички аспекти, в съответствие с общата рамка. И двете форми на общата рамка на финансово отчитане трябва задължително да бъдат спазени, освен ако изрично не е упоменато нещо друго.

Одиторските ангажименти със специално предназначение включват:

- Финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на изчерпателна счетоводна база, различна от МСС или НСС.
- Конкретни сметки, компоненти от тях или обекти във ФО.
- Спазване на договорни условия
- Обобщен финансов отчет

МОС 800 има второстепенно значение спрямо останалите МОС. Той разглежда всички възможни случаи на конкретни съображения, възникващи в процеса на планиране и изпълнение на поет ангажимант. Целта на одитора, прилагащ този стандарт, е внимателно да формира конкретните съображения, свързани с приемането на ангажимента, неговото планиране и изпълнение, както и формулирането на мнение и издаване на доклад за финансовия отчет.

Като примери за общи рамки със специално предназначение можем да отбележим: одиторски доклад на пълен финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на финансово отчитане на

договор, като договор за заем или безвъзмездна помощ; одиторски доклад, изготвен в съответствие с изискванията, установени от даден регулаторен орган; одиторски доклад на финансов отчет, изготвен в съответствие с данъчна основа, който се прилага към данъчната декларация на дадено предприятие; одиторски доклад на паричните потоци- паричните постъпления и плащанията, изготвен в съответствие с изискванията на кредиторите.

Може да се отбележи, че съществуват варианти, при които общата рамка със специално предназначение се базира на обща рамка за финансово отчитане на призната организация, но която не отговаря на всички изисквания на тази обща рамка. В тези случаи описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане във финансовия отчет със специално предназначение не спазва напълно общата рамка за финансово отчитане, установена от призната организация, което води до разработване на допълнителна препратка към определени разпоредби. Това е така, защото общата рамка със специално предназначение може да не отговаря на всички изисквания на общата рамка за финансово отчитане, установена от призната организация, които са необходими за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет.

Основните съображения свързани с приемането на даден ангажимент включват определяне на целта, заради която се изготвя финансовия отчет, потребителите, за които е предназначен той, както и мерките, с които се определя, че общата рамка за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства. Основният фактор за определяне на приемливостта на общата рамка за финансово отчитане със специално предназначение е свързан с потребностите от финансова информация на предвидените потребители. Понякога приложимата обща рамка за финансово отчитане може да обхваща стандарти, които са установени от организация, призната за публикуването на стандарти за финансови отчети със специално предназначение. В тези случаи, тези стандарти могат да се считат за приемливи и могат да бъдат използвани от ръководството при изготвянето на финансови отчети със специално предназначение за определен тип предприятия. Когато стандартите за финансово отчитане са подкрепени със

законови изисквания, тогава одитора трябва внимателно да провери дали съществуват каквито и да било противоречия помежду им, и ако са налице такива, той трябва да предприеме определени действия. При липсата на законови изисквания и организация, призната за публикуване на стандарти за финансови отчети със специално предназначение, тогава приемливостта на общата рамка за финансово отчитане на съществуващ ангажимент става като се преценява всяко едно от качествата, които обичайно се демонстрират от приемливите общи рамки. За тази цел основна роля играе професионалната преценка на одитора.

Основните съображения при планирането и изпълнението на одита на финансов отчет със специално предназначение са свързани с определяне на това дали МОС изисква специално разглеждане на обстоятелствата на ангажимента. В МОС 200 е отбелязано, че одитора е задължен да спазва всички етични изисквания, включително и тези свързани с независимостта, отнасящи се за ангажименти за одит на финансови отчети, както и всички МОС, свързани с одита. Съществуват обстоятелства, при които одиторът може да се отклони от МОС, ако той не е уместен и е предмет на условност, а условието не е налице. Тогава одитора ще използва алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на своето изискване. Приложението на някои от изискванията на МОС при одита на финансови отчети със специално предназначение може да изисква специално обмисляне от страна на одитора, като например да се преценят въпросите, които са съществени за потребностите от финансова информация на предвидени потребители. В съответствие с МОС 320, при изготвянето на финансов отчет със специално предназначение ръководството може да приеме минимален праг на отклоненията, идентифицирани по време на одита, които няма да бъдат коригирани или променени, но това не означава, че одитора е освободен от изискването да определи нивото на същественост. Съществена роля върху изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение имат и лицата, които са отговорни за упражняването на надзор. В тези случаи одитора е отговорен за финансовия отчет на предприятието и е длъжен да комуникира с управителните му органи, относно възникнали въпроси по

време на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

**Въпроси, на които трябва да се обърне внимание, при разработване на одиторски доклад при ангажимент със специално предназначение**

Трябва да се отчете обстоятелството, че времето, характера и обхвата на работата на одитора се различават при различните ангажименти със специално предназначение. За избягване на възможността за използване на доклада за неправомерни цели, одиторът следва да има ясно разбиране на целта, върху която се издава доклада, като я посочи еднозначно в изготвения доклад, като той има възможност да наложи ограничения по отношение на неговото разпространение и употреба.

МОС 800 изисква наличието на следните елементи при одиторските доклади при ангажимент със специално предназначение:

- Наименование
- Адресат
- Уводен параграф
- Параграф за обхвата
- Параграф за мнението на одитора
- Дата
- Адрес на одитора
- Подпис на одитора

В случаите, когато се изисква да се издаде доклад в задължителен формат, одиторът следва да прецени същността и текста на такъв доклад в задължителен формат и когато е необходимо, следва да направи подходящи промени, за да изпълни изискванията на настоящия МОС, или чрез промяна на текста във формата, или чрез прилагане на отделен доклад

Необходимо е наличието на съществени тълкувания на договора при доклад, основаващ се на разпоредбите на договор.

Съдържанието на договора може да се определи само след като се вникне и се изясни смисълът на волеизявлението. Това налага преди да се пристъпи към изпълнение на сделката, тя да се тълкува.

Правилата за тълкуването понастоящем са уредени единствено в чл. 20 ЗЗД. Те се прилагат съответно за всички видове сделки, тъй като са предназначени да разкрият смисъла на волеизявенията като съществен елемент на всяка сделка. Тълкуването на сделките има и свои специфични особености.

Обект на тълкуването са конкретни волеизявления на определени лица. При изясняване на техния смисъл се държи сметка за някои субективни моменти като вътрешната воля и намерението на тези лица.

Тълкуването на сделката се основава освен на поведението на страните, чрез което те са обективирали вътрешната си воля, и на други факти и материали, които са свързани със сделката, като например преговорите, които предлагат сключването на тълкуваната сделка, други сделки с аналогично или близко съдържание между същите страни или на една от страните с други лица. Тези факти и материали, макар да не са предмет на тълкуването, могат да послужат като източник на косвени доказателства за смисъла на сделката.

Според чл. 20 ЗЗД целта на тълкуването е да се разкрие действителната обща воля на страните при договорите, а не да се ограничи с буквалния смисъл на думите, знаците или действията, чрез които е изявена волята. При едностранните сделки следва да се установи действителната воля на лицата, които ги извършват. Действителната воля на страните се отнася до желаните от тях правни последици.

Чл. 20 ЗЗД изисква договора да се тълкува във всички негови относително обособени части, наричани уговорки или клаузи. Тъй като те са част от единното волеизявление на едно или повече лица, те следва да се тълкуват не сами за себе си, а като едно логическо цяло в този смисъл, който произтича от цялата сделка.

Както отделните уговорки, така и цялата сделка следва да се схващат в смисъла, който отговаря най-добре на целта ѝ. Сделката е правно средство за задоволяване на потребности, които се обслужват с постигане на поставената от страните цел.

Освен субективни моменти, свързани с волята, намерението и целите на страните по сделката, чл. 20 ЗЗД насочва тълкувателя и към два обективни критерия, които следва да се използват при изясняване на волеизявенията – обичаите в практиката и добросъвестността.

Чл. 20 ЗЗД не урежда изчерпателно правилата, които могат да се използват при тълкуването. В отменения ЗЗД тълкуването на договорите беше уредено по-подробно. Макар и отменени, неговите разпоредби съдържат полезни указания, които и

понастоящем могат да се прилагат. Ако една уговорка може да се тълкува в смисъл, при който не поражда правно действие, и в друг, при който би имала правни последици, предпочитание следва да се даде на втория смисъл.

При двусмислие отделните уговорки следва да се тълкуват в смисъла, който най-много отговаря на предмет на сделката.

При съмнение относно смисъла на уговорката, тя следва да се схваща против този, който я е предложил, и в полза на страната, за която тя поражда правни задължения.

Когато страните при сключване на сделката са употребили общи изрази, правните последици следва да се изяснят като се имат предвид предметите, за които страните са постигнали съгласие.

Задължение на одитора е да прецени дали във финансофата информация са оповестени ясно всякакви съществени тълкувания на договора. Право на одитора е да направи препратка, при негова преценка към пояснение във финансовата информация, в която се описват тези тълкувания.

Формирането на мнение в доклада на одитора върху финансовия отчет със специално предназначение става чрез прилагане на МОС 700. Този стандарт разглежда отговорността на одитора да формира мнение върху финансов отчет. Също така, той разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, издаван в резултат от одита на финансов отчет. Описанието на финансовия отчет е изготвено в съответствие конкретна приложима обща рамка за финансово отчитане и е подходящо само, ако финансовият отчет съответства на всички изисквания на тази рамка, които са в сила през периода, обхванат от финансовия отчет. В някои случаи, финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане, поради което се прави препратка. При определяне формата и съдържанието на одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение, трябва да се обърне внимание на това, че в доклада се описва целта, за която е изготвен финансовия отчет, както и конкретните потребители, към които е насочен. Другият вариант е тази информация да е поместена в препратка към пояснителна бележка във финансовия отчет със специално предназначение. Ако за

ръководството на дадено предприятие съществува избор от общи рамки за финансово отчитане, то този избор се прехвърля върху това ръководство чрез препратка, за да може да се определи дали избраната обща рамка е приемлива при съществуващите обстоятелства. Характерно за одиторския доклад със специално предназначение, е че в него се включва параграф, който обръща внимание и информира потребителите на одиторския доклад, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение и, че в резултат на това той може да не е подходящ за други цели. Одиторът включва този параграф с подходящо заглавие. Съществуват и варианти, при които финансовия отчет може да се използва и за цели, различни от тези, за които е предвиден, но това са по-редки случаи. Като допълнение към този параграф, одиторът може да прецени, че е уместно да посочи, и че одиторският доклад е предназначен единствено за конкретни потребители. Това може да се регулира и чрез ограничаване на разпространението или използването на одиторския доклад.

#### **Доклади върху финансови отчети, изготвени в съответствие с изискванията на изчерпателна счетоводна база, различна от Международните счетоводни стандарти или националните стандарти**

Изчерпателната счетоводна база представлява съвкупност от критерии, използвани при изготвяне на финансов отчет, които се прилагат за всички съществени обекти и имат богата и значителна по съдържание основа.

За настоящият стандарт изчерпателна счетоводна база представлява съвкупността от МСС и НСС. Може да бъде изготвен финансов отчет със специално предназначение, който да почива на друга различна изчерпателна счетоводна база. . Както е посочено в МОС 200 "Цел и общи принципи на одита на финансови отчети", финансови отчети, които не са изготвени с цел удовлетворяване на общите информационни потребности на голяма група потребители, може бъдат изготвени със специално предназначение в съответствие с изчерпателна счетоводна база, различна от Международните счетоводни стандарти или съответните национални стандарти за

удовлетворяване потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Информационните потребности на тези потребители определят приложимата обща рамка за финансова отчетност при тези обстоятелства. Финансови отчети, изготвени в съответствие с такива общи рамки за финансова отчетност, могат да бъдат единствените финансови отчети, изготвяни от предприятието и при тези обстоятелства, често се ползват от потребители в допълнение към потребителите, за които е разработена общата рамка за финансова отчетност. Независимо от широкото разпространение на финансовите отчети при тези обстоятелства, те продължават да се разглеждат като разработени с цел удовлетворяване потребностите от финансова информация на специфични потребители за целите на МОС. В допълнение, въпреки че е възможно специфичните потребители да не са идентифицирани, финансови отчети, които са изготвени в съответствие с дадена обща рамка, която не е разработена за постигане на достоверно представяне, също се разглеждат като изготвени в съответствие с друга изчерпателна счетоводна база. Примери за Комбинацията от счетоводни конвенции, създадени, за да отговорят на индивидуални предпочитания, не представлява изчерпателна счетоводна база. Други изчерпателни общи рамки за финансова отчетност могат да включват:

- общата рамка, използвана от предприятието при изготвянето на неговата данъчна декларация;
- счетоводната база, основана на паричните постъпления и плащания;
- разпоредбите за финансова отчетност на дадена държавна регулаторна агенция.

МОС изисква одиторският доклад да включва изявление, посочващо избраната счетоводна база, или да прави препратка към пояснително приложение, даващо тази информацията. Мнението на одитора трябва да съответства напълно с всички съществени аспекти на установената счетоводна база. За изразяване на своето компетентно мнение одитора трябва да използва термините „дава вярна и честна представа” или „представя достоверно, във всички съществени аспекти”.

Финансовият отчет, изготвен въз основа на друга база, трябва да е наименован, така че ясно да посочва на читателя, че този отчет не

е изготвен в съответствие с изискванията на МСС и НСС. В противен случай одиторът е длъжен да издаде доклад, модифициран по подходящ начин.

### **Доклади върху компонент от финансов отчет**

Одитора може да изрази своето мнение върху 1 или повече компоненти от финансовия отчет, като:

- Вземания
- Продажби
- Материални запаси
- Премии на служителите
- Отчисления за данъци върху доходите

Ако този вид ангажимент не води до издаване на доклад върху финансовия отчет като цяло, то съответно, одиторът изразява мнение единствено относно това дали одитираният компонент е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с предварително определената счетоводна база.

Компонентът може да бъде изготвен за удовлетворяване потребностите от финансова информация на специфични потребители и да има ограничено разпространение или може да бъде предвиден да удовлетвори потребностите от финансова информация на голяма група потребители и, следователно да бъде изготвен в съответствие със съответните изисквания на приложима рамка за финансова отчетност. Този вид ангажимент може да бъде приет или като отделен ангажименти, или във връзка с одита на финансовия отчет на предприятието

При определянето на обхвата на ангажимента, одиторът разглежда онези обекти във финансовия отчет, които са взаимно свързани и които могат да окажат съществено влияние върху информацията, относно която се изразява одиторското мнение. Това произтича от факта, че редица обекти на финансовия отчет на взаимно и неразделно свързани и одитора не е в състояние да ги разглежда изолирано. Взаимозависимостта на отделните компоненти налага на одитора да проверява и друга финансова информация, не отнасяща се конкретно да обхвата на ангажимента.

Одиторът трябва да обърне внимание на принципа на същественост във връзка с компонента на финансовия отчет. Следователно одиторската проверка, при ангажимент със специално предназначение

компонент е по-подробна, отколкото ако се одитира във връзка с издаването на цялостен финансов отчет.

Одиторският доклад върху компонент от финансов отчет следва да включва изявление, с което се посочва счетоводната база в съответствие с която е представен компонентът или се прави препратка към споразумение, което конкретизира тази база. Мнението следва да посочва дали компонентът е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с предварително установената счетоводна база. В случаите, когато е изразено отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху целия финансов отчет, одиторът следва да издаде доклад върху компоненти от финансовия отчет единствено ако тези компоненти не са дотолкова обхватни, че да представляват значителна част от финансовия отчет. В случай че се постъпи по друг начин, това би могло да омаловажи доклада върху целия финансов отчет.

#### **Доклади относно спазване на договорни условия**

От одитора може да бъде поискано да издаде доклад относно спазването от страна на предприятието на определени договорни условия, като например облигационни договори или договори за заем. Такива договори обикновено изискват от предприятието да спазва различни клаузи, включващи такива въпроси, като плащания на лихви, поддържане на предварително определени финансови показатели, ограничения за плащания на дивиденди и използването на постъпления от продажба на имущество.

Ангажименти за изразяване на мнение относно спазването от страна на предприятието на договорни условия следва да бъдат приемани единствено, когато цялостните аспекти на спазването им са свързани със счетоводни и финансови въпроси, които са в рамките на професионалната компетентност на одитора. Докладът следва да упоменава дали по мнението на одитора, предприятието е спазило конкретните условия на договора.

**Доклади върху обобщен финансов отчет**  
Дружеството може да изготви финансов отчет, обобщаващ неговия одитиран годишен финансов отчет, с цел информирани на групи

потребители, заинтересовани от най-важните показатели, свързани единствено с финансовото състояние на предприятието и резултатите от неговата дейност. С изключение на случаите, когато одиторът е изразил одиторско мнение върху финансовия отчет, въз основа на който е изготвен обобщеният финансов отчет, той не следва да издава доклад върху обобщен финансов отчет.

Обобщеният финансов отчет се представя със значително по-малко детайли, отколкото одитирания годишен финансов отчет. Поради това, в такива финансови отчети следва ясно да се посочва обобщеният характер на информацията и да се обръща внимание на читателя, че за по-добро разбиране на финансовото състояние на предприятието и резултатите от неговата дейност, обобщеният финансов отчет следва да бъде разглеждан във взаимовръзка с последния одитиран финансов отчет на дружеството, който включва всички оповестявания, изисквани съгласно съответната обща рамка за финансова отчетност.

Обобщеният финансов отчет следва да носи подходящо наименование, за да идентифицира одитирания финансов отчет, въз основа на който е изготвен.

Обобщения финансов отчет не съдържа фрази като „вярна и честна представа” или „представя достоверно, във всички съществени аспекти”, понеже той не съдържа цялата информация, която се изисква от общата рамка за финансова отчетност.

Одиторският доклад върху обобщен финансов отчет трябва да включва следните елементи:

- наименование;
- адресат;
- идентифициране на одитирания финансов отчет, въз основа на който е изготвен обобщеният финансов отчет;
- препратка към датата на одиторския доклад върху пълния финансов отчет и вида на мнението, изразено в този доклад;
- мнение доколко информацията, включена в обобщения финансов отчет, е последователна с одитирания финансов отчет, въз основа на който е изготвена.
- изявление или препратка към пояснение в обобщения финансов

отчет, която посочва, че за по-добро разбиране на финансовите резултати от дейността на предприятието и финансовото му състояние, както и обхвата на извършения одит, обобщеният финансов отчет следва да бъде разглеждан във взаимовръзка с пълния финансов отчет и издадения върху него одиторски доклад;

- дата на доклада;
- адрес на одитора;
- подпис на одитора.

### **Перспектива за публичния сектор**

Някои ангажименти, които се считат за „ангажименти със специално предназначение“ в частния сектор, не представляват такива в публичния сектор. Например доклади върху финансови отчети, изготвени в съответствие с изчерпателна счетоводна база, различна от МСС или националните стандарти, обикновено е правило, а не изключение в публичния сектор. Това следва да бъде отбелязано и на одитора следва да бъдат предоставени насоки по отношение на неговите отговорности да прецени дали счетоводната политика води до подвеждаща информация.

Фактор, който също следва да бъде преценен е, че одиторските доклади в публичния сектор обикновено представляват публични документи и поради това не е възможно да се

ограничи докладът до конкретни потребители.

В МОС 800 нагледно са изложени примери за доклад върху финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на изчерпателна счетоводна база, различна от Международните счетоводни стандарти или националните стандарти, Доклад върху компонент на финансов отчет, Доклад относно спазване на договорени условия, Доклад върху обобщен финансов отчет.

Настоящият МОС влиза в сила за одиторски доклади с дата на или след 31 декември 2006 г.

### **Заклучение**

В настоящият доклад са разгледани особеностите на одиторските доклади при ангажименти със специално предназначение, регламентирани в МОС 800. Стандарта регламентира изискванията, които трябва да се спазват при изготвянето на одиторските доклади, упоменати в него. В заключение може да се каже, че стандартът описва основните принципи, на които трябва да почива изготвянето на едни одиторски доклад при ангажимент със специално предназначение и цели осигуряване на приемливо качество на одита.

### **Литература:**

Международен одиторски стандарт 800 Одиторски доклади при ангажименти със специално предназначение

<http://balans.bg/158-mos-800-oditorski-dokladi-pri-angajimenti-sys-specialno-prednaznachenie/>  
<http://web.ifac.org/download/a041-2010-iaasb-handbook-isa-800.pdf>

**Автор:** Благлица Йованова докторант

e-mail: [blagica.jovanova@ugd.edu.mk](mailto:blagica.jovanova@ugd.edu.mk)