

Съвет за международни стандарти по  
етика за счетоводители ®

**Ръководство  
по етичен кодекс  
за професионални  
счетоводители**

***2014 Издание***

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor  
New York, New York 10017 USA

Настоящата публикация е изготвена от Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®). Мисията на Международната федерация на счетоводителите е да служи на интересите на обществото, като: допринася за разработването на висококачествени стандарти и насоки; спомага за приемане и прилагане на висококачествени стандарти и насоки; допринася за развитието на силни професионални счетоводни организации и счетоводни фирми и за висококачествени практики от страна на професионалните счетоводители и популяризира важното значение на професионалните счетоводители в световен мащаб; и изразява становища по въпроси от обществен интерес. Настоящото издание може да бъде свалено за лично ползване или закупено от уебсайта на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители® (СМСЕС/IESBA)® на адрес: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*Етичен кодекс на професионалните счетоводители*™, Проектите за обсъждане, Документите за консултации и други публикации на СМСЕС/IESBA® се публикуват от МФС/IFAC® и са обект на нейно авторско право. Одобреният текст е публикуван на английски език.

СМСЕС и МФС 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.

Логото на СМСЕС, „Съвет за международни стандарти по етика за счетоводители”®, „СМСЕС”, „Етичен кодекс на професионалните счетоводители”, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите”® и „МФС” са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © юли 2014 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Copyright © July 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Written permission from IFAC is required to reproduce, store, transmit, or make other similar uses of this document, except as permitted by law. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-174-5

Публикация на:



Настоящото *Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители* на *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)* през юли 2014 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през февруари 2015 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод на *Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, 2014* е разгледан от IFAC и преводът е извършен в съответствие с „*Policy Statement – Policy for translating and Reproducing Standards*” на IFAC.. Одобреният текст на *Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, 2014* е този, публикуван от IFAC на английски език.

Текст на английски език на *Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, 2014* © 2014 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, 2014* © 2015 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2014 Edition, ISBN: 978-1-60815-174-5*

Публикация на:



# РЪКОВОДСТВО ПО ЕТИЧЕН КОДЕКС ЗА ПРОФЕСИОНАЛНИ СЧЕТОВОДИТЕЛИ

ИЗДАНИЕ 2014 Г.

## Как е организирано настоящото Ръководство

Съдържанието на настоящото Ръководство е организирано по раздели както следва:

Въведение към Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители®

Ролята на Международната федерация на счетоводителите

Обхват на настоящото Ръководство

Промени по същество в сравнение с изданието от 2013 г.

Съдържание

Предговор

Част А – Общо приложение на Кодекса

Част Б – Професионални счетоводители на публична практика

Част В – Професионални счетоводители в бизнеса

Дефиниции

Дата на влизане в сила

## Авторски права и превод

МФС публикува издаваните от СМСЕС ръководство, стандарти и други документи и притежава авторските права върху тях.

МФС отчита, че е важно съставителите и потребителите на финансовите отчети, одиторите, регулаторните органи, адвокатите, представителите на научните среди, студентите и други заинтересовани групи лица в страни, в които английският език не е майчин език, да имат достъп до стандартите на родния си език и в тази връзка насърчава и улеснява възпроизвеждането, или превода и възпроизвеждането, на своите публикации.

Политиката на МФС по отношение на превода и възпроизвеждането на нейните публикации, обект на авторско право, е изложена в *Политика по отношение превода и възпроизвеждането на стандарти, публикувани от Международната федерация на счетоводителите* и *Политика по отношение възпроизвеждането, или превода и възпроизвеждането, на публикации на Международната федерация на счетоводителите*. Заинтересованите страни, желаещи да възпроизведат, или да преведат и възпроизведат, настоящото Ръководство следва да се свържат с [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) за съответните условия.

## **ВЪВЕДЕНИЕ КЪМ СЪВЕТА ЗА МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ПО ЕТИКА ЗА СЧЕТОВОДИТЕЛИ®**

Съветът за международни стандарти по етика за счетоводители® (CMCEC/IESBA®) е независим орган за изготвяне и въвеждане на стандарти, разработващ подходящ в международен план *Етичен кодекс на професионалните счетоводители*™ (Кодексът).

Целта на CMCEC, както е посочено в неговите Условия на работа, е да служи на обществения интерес, като изготвя и въвежда висококачествени етични стандарти за професионални счетоводители. Дългосрочната цел на CMCEC е сближаването на етичните стандарти за професионални счетоводители на Кодекса, включително стандартите за независимост на одиторите, с тези, издавани от регулаторните органи и националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти. Сближаването към единен набор от стандарти може да повиши качеството и последователността на услугите, предоставяни от професионалните счетоводители по целия свят и да повиши ефективността на глобалните капиталови пазари.

CMCEC се състои от 18 членове на Съвета от целия свят, от които не повече от 9 са практикуващи професионални счетоводители, а не по-малко от 3 са представители на обществеността (лица, от които са очаква да отразяват и които трябва да показват, че отразяват, по-широкия обществен интерес). Членовете се назначават от Съвета на МФС на базата на препоръки от Комитета по номинациите на МФС и след одобрение от Съвета за публичен надзор (PIOB), който осъществява надзор над дейността на CMCEC.

Процесът по изготвяне и въвеждане на стандартите на CMCEC включва участието на Съвета за публичен надзор и на Консултативната съвещателна група на CMCEC, която осигурява информация, отразяваща обществения интерес, при разработването на стандартите и насоките на CMCEC.

При разработване на стандартите от CMCEC се изисква да бъде прозрачен в дейността си и да се придържа към регламентирана процедура, одобрена от Съвета за публичен надзор. Заседанията на Съвета, включително заседанията чрез телеконферендна връзка, са открити за обществеността, а материалите по дневния ред са достъпни на уебсайта.

За допълнителна информация, моля посетете [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## РОЛЯТА НА МЕЖДУНАРОДНАТА ФЕДЕРАЦИЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ

Международната федерация на счетоводителите (IFAC/МФС) обслужва обществения интерес, като допринася за развитието на силни и устойчиви организации, пазари и икономики. МФС пропагандира прозрачност, отговорност и сравнимост на финансовото отчетване; подпомага усъвършенстването на счетоводната професия; и популяризира важността и значението на счетоводителите за глобалната финансова инфраструктура. Основана през 1977 г., в момента МФС обхваща 179 членове и асоциирани членове в 130 страни и юрисдикции, представляващи приблизително 2.5 милиона счетоводители на публична практика, в образованието, държавните служби, промишлеността и търговията.

Като част от дейността си в полза на обществения интерес, МФС допринася за разработването, приемането и прилагането на висококачествени международни етични стандарти за счетоводители, основно чрез подкрепата, която оказва на СМСЕС. МФС предоставя човешки ресурси, управление на материалната база, информационна подкрепа и финансиране на този независим съвет за изготвяне и въвеждане на стандарти и съдейства при процедурите по номиниране и подбор на членовете на Съвета.

СМСЕС определя собствен дневен ред и одобрява издаваните от него документи в съответствие с регламентираната си процедура и без намесата на МФС. МФС не разполага с възможност да влияе върху дневния ред или издаваните документи. МФС публикува ръководствата, стандартите и други издания и притежава авторските права върху тях.

Независимостта на СМСЕС е гарантирана по няколко начина:

- формален, независим публичен надзор върху изготвянето и въвеждането на стандартите, осъществяван от Съвета за публичен надзор (за повече информация вижте [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)), който прилага строга регламентирана процедура, включваща обществено допитване
- публична покана за номинации и формален, независим надзор над процедурата за номинации и подбор от Съвета за публичен надзор
- пълна прозрачност, както по отношение на регламентираната процедура за изготвяне и въвеждане на стандартите, така и по отношение на публичния достъп до материалите от дневния ред и заседанията и публикуване на основанието за заключения с всеки окончателен стандарт
- участие на Консултативната съвещателна група и наблюдатели в процеса по изготвяне и въвеждане на стандартите, и
- изискването към членовете на СМСЕС, както и към номиниращите/работодателски организации, да се ангажират с независимостта, почтеността и мисията на Съвета в служба на обществения интерес.

За повече информация посетете уебсайта на МФС на адрес [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## **ОБХВАТ НА НАСТОЯЩОТО РЪКОВОДСТВО**

**ИЗДАНИЕ 2014 Г.**

Настоящото Ръководство събира на едно място, с цел използване като референтен източник, информация относно ролята на МФС и официалния текст на *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* (Кодексът), издаван от СМСЕС.

## **ПРОМЕНИ ПО СЪЩЕСТВО В СРАВНЕНИЕ С ИЗДАНИЕТО ОТ 2013 Г.**

### **Етичен кодекс на професионалните счетоводители**

Настоящото Ръководство заменя изданието от 2013 г. на *Ръководство по етичния кодекс на професионалните счетоводители*.

### **Промени**

Изданието от 2014 г. съдържа следните промени в Кодекса.

#### *Дефиниция на термина „лица, натоварени с общо управление”*

СМСЕС преработи дефиницията на термина „лица, натоварени с общо управление”, за да го приведе в по-голямо съответствие с изданията от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) Международен одиторски стандарт (МОС) 260 *Комуникация с лицата, натоварени с общо управление*.

СМСЕС добави също така и нов параграф 100.25 и внесе промени в параграф 290.28, за да поясни, че подгрупа на лицата, натоварени с общо управление на предприятието, например одитен комитет, може да оказва съдействие на органа за общо управление при изпълнението на неговите отговорности. В подобни случаи, ако професионалният счетоводител или фирмата комуникира с такава подгрупа, Кодексът изисква професионалният счетоводител или фирмата да реши дали е необходима също така и комуникация с всички лица, натоварени с общо управление, така че те да бъдат адекватно информирани.

Преработената дефиниция на термина „лица, натоварени с общо управление” и свързаните с това промени в Кодекса са в сила от 1 юли 2014 г. Промените бяха публикувани на уебсайта на СМСЕС през септември 2013 г.

#### *Съответстващи промени в Част А на Кодекса на базата на новопрефинирания термин „професионална дейност”*

Съответстващи промени са направени в параграфи 100.5(в), 100.9, 100.12(б), 120.2, 130.1(б) и 130.6 на базата на новопрефинирания термин „професионална дейност”, който произтича от промените в Кодекса, адресиращи конфликт на интереси, които СМСЕС публикува през май 2013 г.

### **Промени в Кодекса, публикувани след 30 юни 2014 г. и Проекти за обсъждане**

За информация относно последните разработки и развития, както и за получаване на окончателните становища, издадени след 30 юни 2014 г. или на неприключените все още проекти за обсъждане, посетете уебсайта на СМСЕС на адрес [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).



**ЕТИЧЕН КОДЕКС НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СЧЕТОВОДИТЕЛИ**  
**СЪДЪРЖАНИЕ**

---

	Стр
<b>ПРЕДГОВОР</b> .....	9
<b>ЧАСТ А – ОБЩО ПРИЛОЖЕНИЕ НА КОДЕКСА</b> .....	10
100 Въведение и фундаментални принципи .....	11
110 Почтеност .....	16
120 Обективност .....	17
130 Професионална компетентност и надлежно внимание .....	18
140 Конфиденциалност .....	19
150 Професионално поведение .....	21
<b>ЧАСТ Б – ПРОФЕСИОНАЛНИ СЧЕТОВОДИТЕЛИ НА ПУБЛИЧНА ПРАКТИКА</b> .....	22
200 Въведение .....	23
210 Професионално назначение .....	27
220 Конфликт на интереси .....	30
230 Второ мнение .....	34
240 Хонорари и други видове възнаграждения .....	35
250 Маркетинг на професионални услуги .....	37
260 Подаръци и гостоприемство .....	38
270 Отговорно пазене на активи на клиенти .....	39
280 Обективност – всички услуги .....	40
290 Независимост – ангажменти за одит и преглед .....	43
291 Независимост – други ангажменти за изразяване на сигурност .....	86
Разяснение 2005-01 .....	106
<b>ЧАСТ В – ПРОФЕСИОНАЛНИ СЧЕТОВОДИТЕЛИ В БИЗНЕСА</b> .....	110
300 Въведение .....	111
310 Конфликт на интереси .....	114
320 Изготвяне и докладване на информация .....	117
330 Изпълнение с достатъчни експертни знания и умения .....	118
340 Финансови интереси .....	119
350 Стимули .....	121
<b>ДЕФИНИЦИИ</b> .....	123
<b>ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА</b> .....	130

## **ПРЕДГОВОР**

СМСЕС разработва и издава, в рамките на собствената си компетентност, *Етичен кодекс на професионалните счетоводители* (Кодексът), който да бъде използван от професионалните счетоводители в световен мащаб.

Организация-членка на МФС или фирма не следва да прилага по-малко стриктни стандарти, отколкото изложените в настоящия Кодекс. Ако на организация-членка или фирма е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба да изпълни изискванията на определени части от настоящия Кодекс, тя следва да изпълнява изискванията на всички останали негови части.

Някои юрисдикции могат да имат изисквания и насоки, които се различават от съдържащите се в настоящия Кодекс. Професионалните счетоводители в тези юрисдикции е необходимо да са запознати с тези различия и да съблюдават по-стриктните изисквания и насоки, освен в случаите, когато това е забранено от закон или нормативна разпоредба.

## **ЧАСТ А – ОБЩО ПРИЛОЖЕНИЕ НА КОДЕКСА**

	Стр
Раздел 100 Въведение и фундаментални принципи .....	11
Раздел 110 Почтеност .....	16
Раздел 120 Обективност .....	17
Раздел 130 Професионална компетентност и надлежно внимание.....	18
Раздел 140 Конфиденциалност .....	19
Раздел 150 Професионално поведение.....	21

## РАЗДЕЛ 100

### Въведение и фундаментални принципи

- 100.1 Отличителна черта на счетоводната професия е поемането на отговорност да се действа в полза на обществото. Ето защо отговорността на професионалния счетоводител не е свързана единствено с удовлетворяване на потребностите на отделния клиент или работодател. Когато работи в интерес на обществото, професионалният счетоводител следва да спазва и изпълнява изискванията на настоящия Кодекс. В случай че на професионалния счетоводител е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба да изпълни изискванията на определени части от настоящия Кодекс, професионалният счетоводител следва да изпълнява изискванията на всички останали негови части.
- 100.2 Настоящият Кодекс съдържа три части. Част А определя фундаменталните принципи на професионалната етика за професионалните счетоводители и дава концептуална рамка, която професионалните счетоводители следва да прилагат за:
- (а) идентифициране на заплахите за спазването на фундаменталните принципи;
  - (б) оценяване значимостта на идентифицираните заплахи; и
  - (в) прилагане при необходимост на предпазни мерки за елиминирането им или свеждането им до приемливо ниво. Предпазните мерки са необходими в случаите, когато професионалният счетоводител определи, че заплахите не са на ниво, такова, че разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са били на разположение на професионалния счетоводител по това време, би стигнала вероятно до заключение, че спазването на изискванията на фундаменталните принципи не е компрометирано.

При прилагане на тази концептуална рамка професионалният счетоводител следва да използва професионална преценка.

- 100.3 Части Б и В описват начина, по който концептуалната рамка се прилага в определени ситуации. Те дават примери за предпазни мерки, които могат да бъдат подходящи за справяне със заплахите за спазване на фундаменталните принципи. Те описват също така ситуации, когато няма на разположение предпазни мерки за справяне със заплахите, от което следва, че обстоятелството или взаимоотношението, пораждащо заплахите, следва да се избягва. Част Б се отнася до професионалните счетоводители на публична практика, а Част В – до професионалните счетоводители в бизнеса. Професионалните счетоводители на публична практика също могат да намерят Част В за уместна при техните конкретни условия.
- 100.4 Използването в настоящия Кодекс на израза „следва да” налага на професионалния счетоводител или фирма изискване да съблюдава конкретната разпоредба, в която е употребен изразът. Спазването на изискването е необходимо, освен в случаите, когато настоящият Кодекс позволява изключение.

#### *Фундаментални принципи*

- 100.5 Професионалният счетоводител следва да спазва следните фундаментални принципи:
- (а) *Почтеност* – да бъде пряк и честен във всички професионални и бизнес отношения.
  - (б) *Обективност* – да не позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да доведат до незачитане на професионалните или бизнес преценки.
  - (в) *Професионална компетентност и надлежно внимание* – да поддържа професионалните си знания и умения на ниво, необходимо за да гарантира, че клиентът или работодателят получава компетентна професионална услуга, базирана на съвременното развитие на практиката, законодателството и методологията и че действа с усърдие и задълбоченост, както и в съответствие с приложимите методологически и професионални стандарти.
  - (г) *Конфиденциалност* – да зачита конфиденциалността на информацията, придобита в резултат на професионални или бизнес отношения, като не оповестява подобна информация на трети лица без подходящо и изрично пълномощие, освен ако има законово или професионално

право или задължение да я оповести, нито пък използва информацията в своя лична или на трети лица изгода.

- (д) *Професионално поведение* – да спазва изискванията на съответните закони и нормативни разпоредби и да избягва всяко действие, което дискредитира професията.

Всеки един от тези фундаментални принципи се разглежда с повече подробности в раздели 110 – 150.

#### *Подход на концептуалната рамка*

- 100.6 Обстоятелствата, при които работят професионалните счетоводители, могат да породят конкретни заплахи за спазване на фундаменталните принципи. Невъзможно е да се дефинира всяка ситуация, която създава заплахи за спазване на фундаменталните принципи и да се посочи подходящото действие. В допълнение към това, характерът на ангажиментите и работните задачи може да се различава, следователно могат да съществуват различни заплахи, изискващи прилагането на различни предпазни мерки. Поради това, настоящият Кодекс установява концептуална рамка, която изисква от професионалния счетоводител да идентифицира, оценява и се справя със заплахите за спазването на фундаменталните принципи. Подходът на концептуалната рамка помага на професионалните счетоводители да спазват етичните изисквания на настоящия Кодекс и да изпълняват отговорността си да действат в интерес на обществото. Този подход обхваща многообразието от обстоятелства, създаващи заплахи за спазване на фундаменталните принципи, и е в състояние да предпази професионалния счетоводител от достигане до заключение, че ако дадена ситуация не е изрично забранена, то тя е разрешена.
- 100.7 Когато професионалният счетоводител идентифицира заплахи за спазване на фундаменталните принципи и на база на оценка на тези заплахи установи, че те не са на приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да определи дали са налице подходящи предпазни мерки и дали те могат да бъдат приложени за елиминиране на заплахите или свеждането им до приемливо ниво. При вземане на това решение професионалният счетоводител следва да упражни професионална преценка и да вземе под внимание дали разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са били на разположение на професионалния счетоводител по това време, би стигнала вероятно до заключение, че заплахите ще бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво посредством прилагането на предпазните мерки по такъв начин, че спазването на фундаменталните принципи да не бъде компрометирано.
- 100.8 Когато професионалният счетоводител знае, или може логично да се очаква че знае, за обстоятелства или отношения, които биха компрометирали спазването на фундаменталните принципи, професионалният счетоводител следва да оцени всяка една заплахата за тяхното спазване.
- 100.9 При оценяване значимостта на дадена заплахата професионалният счетоводител следва да вземе под внимание както качествени, така и количествени фактори. Когато прилага концептуалната рамка, професионалният счетоводител може да бъде изправен пред ситуации, при които заплахите не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво поради това, че заплахата е твърде значителна, или поради това, че подходящи предпазни мерки не са налице или не могат да бъдат приложени. В такива ситуации професионалният счетоводител следва да откаже или преустанови конкретната професионална дейност или услуга, или когато е необходимо, да се оттегли от ангажимента (в случай, че е професионален счетоводител на публична практика) или от организацията, където е назначен на работа (в случай, че е професионален счетоводител в бизнеса).
- 100.10 Раздели 290 и 291 съдържат разпоредби, с които професионалният счетоводител следва да се съобразява, в случай че професионалният счетоводител идентифицира нарушение на разпоредба относно независимостта, съдържаща се в Кодекса. В случай че професионалният счетоводител идентифицира нарушение на друга разпоредба на Кодекса, професионалният счетоводител следва да оцени значимостта на нарушението и ефекта му върху способността на счетоводителя да спазва фундаменталните принципи. Счетоводителят следва да предприеме във възможно най-кратък срок всички мерки, които може да са на негово разположение, за да адресира по удовлетворителен начин последствията от нарушението. Счетоводителят следва да реши дали да докладва нарушението, например, до лицата, които може да са засегнати от това нарушение, до организация членка или до съответен регулаторен или надзорен орган.

100.11 Когато професионалният счетоводител се сблъска с необичайни обстоятелства, при които прилагането на конкретно изискване на Кодекса би довело до непропорционален резултат или резултат, който може да не е в интерес на обществото, препоръчва се професионалният счетоводител да се консултира с организация-членка или съответния регулаторен орган.

*Заплахи и предпазни мерки*

100.12 Заплахите могат да бъдат породени от широк кръг взаимоотношения и обстоятелства. Когато дадено взаимоотношение или обстоятелство създава заплаха, тази заплаха би могла да компрометира, или може да бъде схващана като компрометираща, спазването от страна на професионалния счетоводител на фундаменталните принципи. Дадено обстоятелство или взаимоотношение може да породни повече от една заплаха, а дадена заплаха може да засегне спазването на повече от един фундаментален принцип. Заплахите спадат към една или повече от следните категории:

- (а) Заплаха, свързана с личен интерес – заплахата, че финансов или друг интерес неправомерно ще повлияе върху преценката или поведението на професионалния счетоводител;
- (б) Заплаха от проверка на собствената работа – заплахата, че професионалният счетоводител няма правилно да оцени последиците от предходна преценка, или дейност, или услуга, извършвана от професионалния счетоводител или от друго лице в рамките на фирмата или организацията-работодател на професионалния счетоводител, на когото счетоводителят ще разчита при формиране на преценка като част от извършването на текуща дейност или предоставянето на текуща услуга;
- (в) Заплаха от застъпничество – заплахата, че професионалният счетоводител ще подкрепя позицията на клиент или работодател до степен, при която обективността на професионалния счетоводител ще бъде компрометирана;
- (г) Заплаха от фамилиарност – заплахата, че поради продължителни или близки взаимоотношения с клиент или работодател професионалният счетоводител ще бъде твърде съпричастен към техните интереси или твърде толерантен към тяхната работа; и
- (д) Заплаха от сплашване - заплахата, че професионалният счетоводител ще бъде възпрян от това да действа обективно поради действителен или възприеман като такъв натиск, включително опитите да се окаже неправомерно влияние върху професионалния счетоводител.

Части Б и В от настоящия Кодекс обясняват как тези категории заплахи могат да бъдат породени по отношение съответно на професионалните счетоводители на публична практика и професионалните счетоводители в бизнеса. Професионалните счетоводители на публична практика също могат да намерят Част В за уместна при техните конкретни условия.

100.13 Предпазните мерки представляват действия или други мерки, които могат да елиминират заплахите или да ги сведат до приемливо ниво. Те попадат в две основни категории:

- (а) Предпазни мерки, създадени от професията, законодателството или нормативната уредба; и
- (б) Предпазни мерки в работната среда.

100.14 Предпазните мерки, създадени от професията, законодателството или нормативната уредба включват:

- изисквания за образование, обучение и опит за допускане в професията;
- изисквания за продължаващо професионално развитие;
- разпоредби за корпоративно управление;
- професионални стандарти;
- професионални или регулаторни процедури за текущо наблюдение и дисциплинарни процедури;
- външен преглед от законно упълномощена трета страна на докладите, декларациите, комуникацията или информацията, изготвени от професионалния счетоводител.

- 100.15 Части Б и В от настоящия Кодекс разглеждат предпазните мерки в работната среда съответно на професионалните счетоводители на публична практика и професионалните счетоводители в бизнеса.
- 100.16 Определени предпазни мерки могат да повишат вероятността от идентифициране или възпиране на неетичното поведение. Подобни предпазни мерки, които могат да са създадени от счетоводната професия, законодателството, нормативната уредба или организацията-работодател включват:
- ефективна, добре популяризирана система за оплаквания, приложена на практика от организацията, където е нает професионалният счетоводител, от професията или регулаторен орган, която прави възможно колегите, работодателите или членовете на обществото да привличат внимание към непрофесионално и неетично поведение;
  - изрично установено задължение да бъдат докладвани нарушенията на етичните изисквания.

#### *Конфликт на интереси*

- 100.17 Професионалният счетоводител може да бъде изправен пред конфликт на интереси, когато извършва професионална дейност. Конфликтът на интереси поражда заплахата за обективността, а може да породи заплахи и за други фундаментални принципи. Такива заплахи може да бъдат породени, когато:
- професионалният счетоводител извършва професионална дейност, свързана с конкретен въпрос за две или повече страни, чиито интереси по отношение на този въпрос се намират в конфликт; или
  - интересите на професионалният счетоводител по отношение на конкретен въпрос и интересите на страна, за която професионалният счетоводител извършва професионална дейност във връзка с този въпрос, се намират в конфликт.
- 100.18 Части Б и В на настоящия Кодекс разглеждат конфликта на интереси съответно по отношение на професионалните счетоводители на публична практика и професионалните счетоводители в бизнеса.

#### *Разрешаване на конфликт от етичен характер*

- 100.19 При спазване на фундаменталните принципи на професионалният счетоводител може да се наложи да разреши конфликт.
- 100.20 Когато се започва процес на официално или неофициално разрешаване на конфликт, следните фактори, взети поотделно или заедно с други фактори, могат да са уместни при процедурата по разрешаване на конфликта:
- (а) съответните уместни факти;
  - (б) засегнатите проблеми от етичен характер;
  - (в) фундаменталните принципи, свързани със съответния проблем;
  - (г) установените вътрешни процедури; и
  - (д) алтернативни начини на действие.

След като уместните фактори бъдат взети под внимание, професионалният счетоводител следва да определи подходящ курс на действие, като прецени последствията от всеки възможен начин на действие. Ако проблемът остава неразрешен, професионалният счетоводител може да поиска да се консултира с други подходящи лица в рамките на фирмата или организацията-работодател, за да получи помощ при разрешаване на конфликта.

- 100.21 Когато въпросът засяга конфликт с организацията или вътре в нея, професионалният счетоводител следва да реши дали да се консултира с лицата, натоварени с общото управление на организацията, като съвета на директорите или одитния комитет.
- 100.22 От най-голяма полза за професионалният счетоводител би било да се документира същността на проблема, подробностите за всяка проведена дискусия и взетите решения относно този въпрос.

- 100.23 Ако даден съществен конфликт не може да бъде разрешен, професионалният счетоводител може да разгледа възможността да получи професионален съвет от съответната професионална организация или от правни консултанти. Обикновено професионалният счетоводител може да получи насоки по проблеми от етичен характер, без да нарушава фундаменталния принцип на конфиденциалност, ако въпросът се обсъжда със съответната професионална организация, като се запазва анонимност или с правен консултант под защитата на поверителността на правната консултация. Случаите, при които професионалният счетоводител може да обмисли възможността да получи правен съвет, са разнообразни. Така например, професионалният счетоводител може да е попаднал на измама, докладването на която би нарушило отговорността на професионалния счетоводител да спазва конфиденциалност. В такъв случай, професионалният счетоводител може да обмисли възможността да получи правен съвет, за да се установи дали съществува изискване да се докладва.
- 100.24 Ако след изчерпване на всички уместни възможности, конфликтът от етичен характер остане неразрешен, професионалният счетоводител следва, когато е възможно, да откаже да остане свързан с въпроса, порождащ конфликта. Професионалният счетоводител следва да установи дали при дадените обстоятелства е целесъобразно да се оттегли от екипа по ангажимента или от конкретната задача, или изцяло да се откаже от ангажимента, фирмата или организацията-работодател.

*Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление*

- 100.25 Когато комуникира с лицата, натоварени с общо управление в съответствие с разпоредбите на настоящия Кодекс, професионалният счетоводител или фирмата следва да определи, вземайки под внимание естеството и значението на конкретните обстоятелства и въпроси, които трябва да бъдат комуникирани, подходящото лице или лица в структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира. В случай че професионалният счетоводител или фирмата комуникира с подгрупа на лицата, натоварени с общо управление, например одитен комитет или физическо лице, професионалният счетоводител или фирмата следва да реши дали е необходима също така и комуникация с всички лица, натоварени с общо управление, така че те да бъдат адекватно информирани.



## **РАЗДЕЛ 110**

### **Почтеност**

110.1 Принципът за почтеност налага задължение на всички професионални счетоводители да бъдат пряки и честни във всички свои професионални и бизнес взаимоотношения. Почтеността също така предполага справедливо отношение и правдивост.

110.2 Професионалният счетоводител не следва съзнателно да бъде свързан с доклади, декларации, комуникация или друга информация, за които той счита, че информацията:

- (а) съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление;
- (б) съдържа безотговорно дадени изявления или информация; или
- (в) пропуска или прикрива информация, която се изисква да бъде включена, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Когато професионалният счетоводител узнае, че той е свързан с подобна информация, счетоводителят следва да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.

110.3 Няма да се счита, че професионалният счетоводител е в нарушение на параграф 110.2, ако той предостави модифициран доклад по отношение на въпрос, засегнат в параграф 110.2.

## **РАЗДЕЛ 120**

### **Обективност**

- 120.1 Принципът за обективност налага задължение на всички професионални счетоводители да не компрометират професионалните си и бизнес преценки поради предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица.
- 120.2 Професионалният счетоводител може да бъде изложен на ситуации, които да накърнят неговата обективност. Практически е неприложимо да бъдат дефинирани и установени всички подобни ситуации. Професионалният счетоводител не следва да извършва професионална дейност или услуга, в случай че обстоятелство или взаимоотношение води до предубеденост или неправомерно влияние върху професионалната преценка на счетоводителя по отношение на тази услуга.

## РАЗДЕЛ 130

### Професионална компетентност и надлежно внимание

- 130.1 Принципът за професионална компетентност и надлежно внимание налага следните задължения на всички професионалните счетоводители:
- (а) да поддържат професионалните си знания и умения на ниво, необходимо да гарантира, че клиентите или работодателите получават компетентна професионална услуга; и
  - (б) да работят задълбочено в съответствие с приложимите методологически и професионални стандарти, когато извършват професионална дейност или предоставят професионални услуги.
- 130.2 Компетентната професионална услуга изисква упражняване на добре обоснована преценка при прилагането на професионалните знания и умения в хода на изпълнението на една такава услуга. Професионалната компетентност може да бъде разделена на две отделни фази:
- (а) придобиване на професионална компетентност; и
  - (б) поддържане на професионалната компетентност.
- 130.3 Поддържането на професионална компетентност изисква непрекъснато осъзнаване и разбиране на съответните методологически, професионални и стопански постижения. Продължаващото професионално развитие позволява на професионалния счетоводител да развива и поддържа способностите да осъществява компетентно своята дейност в професионалната среда.
- 130.4 Усърдието обхваща отговорността да се работи в съответствие с изискванията на възложения ангажимент, внимателно, задълбочено и в срок.
- 130.5 Професионалният счетоводител следва да предприема разумни стъпки, за да гарантира, че лицата, които работят в професионално качество под негово ръководство имат подходящо обучение и са подложени на подходящ надзор.
- 130.6 Когато е подходящо, професионалният счетоводител следва да запознава клиентите, работодателите и други потребители на професионалните услуги или дейности на счетоводителя с ограниченията, присъщи на услугите или дейностите.

## РАЗДЕЛ 140

### Конфиденциалност

- 140.1 Принципът за конфиденциалност налага на всички професионални счетоводители задължението да се въздържат от:
- (а) оповестяване извън фирмата или организацията-работодател на конфиденциална информация, придобита в резултат на професионални и бизнес взаимоотношения, без подходящо и изрично пълномощие или освен ако съществува законово или професионално право или задължение да бъде направено това оповестяване; и
  - (б) използване на конфиденциална информация, придобита в резултат на професионални или бизнес взаимоотношения, в своя лична или на трети лица изгода.
- 140.2 Професионалният счетоводител следва да поддържа конфиденциалност, включително и в социална среда, като обръща повишено внимание за възможността от непреднамерено разкриване на информация, в частност пред близък бизнес сътрудник или близък родственик и най-близки членове на семейството.
- 140.3 Професионалният счетоводител следва да поддържа конфиденциалност на информацията, разкрита от евентуален бъдещ клиент или работодател.
- 140.4 Професионалният счетоводител следва да поддържа конфиденциалност на информацията в рамките на фирмата или организацията-работодател.
- 140.5 Професионалният счетоводител следва да предприеме разумни стъпки, за да гарантира, че персоналът, който е под контрола на професионалния счетоводител, както и лицата, от които се получават съвети и съдействие, зачитат задължението на професионалния счетоводител за спазване на конфиденциалност.
- 140.6 Необходимостта от спазване на принципа за конфиденциалност продължава дори след края на взаимоотношенията между професионалния счетоводител и клиента или работодателя. Когато професионалният счетоводител промени работното място или придобие нов клиент, професионалният счетоводител има право да използва предишен опит. Професионалният счетоводител, обаче, не следва да използва или разкрива каквато и да било конфиденциална информация, придобита или получена в резултат на професионални или бизнес взаимоотношения.
- 140.7 По-долу са изложени обстоятелствата, при които от професионалните счетоводители се изисква или може да бъде поискано да разкрият конфиденциална информация или при които подобно оповестяване може да е уместно:
- (а) оповестяването е разрешено от закон и е одобрено от клиента или работодателя;
  - (б) оповестяването се изисква по закон, например:
    - (i) представяне на документи или друго осигуряване на доказателства в хода на съдебни процедури; или
    - (ii) оповестяване пред съответните публични органи за нарушения на закона, които са излезли наяве; и
  - (в) съществува професионален дълг или професионално право за оповестяване на информация, когато това не е забранено от закон:
    - (i) за да се спазят изискванията за преглед върху качеството от организация-членка или професионален орган;
    - (ii) за да се отговори на запитване или разследване от организация-членка или регулаторен орган;
    - (iii) за да се защитят професионалните интереси на професионалния счетоводител при съдебно производство; или

(iv) за да се спазят изискванията на методологическите стандарти и изискванията за етика.

140.8 Когато се взема решение дали да се оповести конфиденциална информация, уместните фактори, които трябва да бъдат взети под внимание включват:

- (a) дали интересите на всички страни, включително на трети лица, чиито интереси е възможно да бъдат засегнати, биха могли да бъдат увредени, ако клиентът или работодателят даде съгласие за оповестяване на информация от професионалния счетоводител;
- (б) дали цялата уместна информация е известна и подкрепена с доказателства до степен, до която това е практически възможно. Когато ситуацията включва неподкрепени с доказателства факти, непълна информация или необосновани заключения, следва да се използва професионална преценка при определяне вида на оповестяването, което трябва да се направи, ако има такова;
- (в) вида на комуникацията, която се очаква и до кого е адресирана тя; и
- (г) дали страните, до които комуникацията е адресирана, са подходящите получатели.

## **РАЗДЕЛ 150**

### **Професионално поведение**

- 150.1 Принципът за професионално поведение налага на всички професионални счетоводители задължение за съблюдаване на съответните закони и нормативни разпоредби и за избягване на всякакви действия, за които професионалният счетоводител знае или би следвало да знае, че могат да дискредитират професията. Това включва действия, за които една разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са били на разположение на професионалния счетоводител по това време, би стигнала вероятно до заключение, че те влияят негативно върху добрата репутация на професията.
- 150.2 Когато осъществяват маркетинг и промоция на самите себе си или на своята работа, професионалните счетоводители не следва да уронват престижа на професията. Професионалните счетоводители следва да бъдат честни и правдивы и не бива:
- (а) да изразяват преувеличени твърдения за услугите, които могат да предложат, квалификациите, които притежават, или опита, който са придобили; или
  - (б) да изразяват пренебрежение или да правят необосновани сравнения относно работата на другите.

## **ЧАСТ Б – ПРОФЕСИОНАЛНИ СЧЕТОВОДИТЕЛИ НА ПУБЛИЧНА ПРАКТИКА**

Раздел 200 Въведение .....	23
Раздел 210 Професионално назначение .....	27
Раздел 220 Конфликт на интереси .....	30
Раздел 230 Второ мнение.....	34
Раздел 240 Хонорари и други видове възнаграждения .....	35
Раздел 250 Маркетинг на професионални услуги.....	37
Раздел 260 Подаръци и гостоприемство .....	38
Раздел 270 Отговорно пазене на активи на клиенти.....	39
Раздел 280 Обективност – всички услуги .....	40
Раздел 290 Независимост – ангажименти за одит и преглед .....	43
Раздел 291 Независимост – други ангажименти за изразяване на сигурност .....	86
Разяснение 2005-1	

## РАЗДЕЛ 200

### Въведение

- 200.1 Настоящата част от Кодекса показва как концептуалната рамка, съдържаща се в част А, се прилага в някои ситуации по отношение на професионалните счетоводители на публична практика. Настоящата част не описва всички обстоятелства и взаимоотношения, пораждащи или можещи да породят заплахи за спазването на фундаменталните принципи, пред които професионалният счетоводител на публична практика би могъл да се изправи. Ето защо професионалният счетоводител на публична практика се насърчава да проявява бдителност за подобни обстоятелства и взаимоотношения.
- 200.2 Професионалният счетоводител на публична практика не следва съзнателно да се ангажира с бизнес, занимание или дейност, които уронват или биха могли да уронят почтеността, обективността или добрата репутация на професията, и като резултат биха били несъвместими с фундаменталните принципи.

#### *Заплахи и предпазни мерки*

- 200.3 Спазването на фундаменталните принципи може потенциално да бъде застрашено от широк кръг обстоятелства и взаимоотношения. Характерът и значимостта на заплахите може да се различава в зависимост от това дали те възникват във връзка с предоставяне на услуги на клиент за одит и дали клиентът за одит е предприятието, извършващо дейност от обществен интерес, на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, който не е клиент за одит или на клиент по ангажименти, които не са за изразяване на сигурност.

Заплахите спадат към една или повече от следните категории:

- (а) личен интерес;
- (б) преглед на собствената работа;
- (в) застъпничество;
- (г) фамилиарност; и
- (д) сплашване.

Тези заплахи се обсъждат допълнително в Част А от настоящия Кодекс.

- 200.4 Примерите за обстоятелства, които пораждат заплахи от проява на личен интерес за професионалният счетоводител на публична практика включват:
- член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, който притежава пряк финансов интерес в клиента по ангажимента;
  - фирма, която е в прекомерна зависимост от общото възнаграждение от даден клиент;
  - член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, който е в тесни, съществени бизнес взаимоотношения с клиента по ангажимента;
  - фирма, която е загрижена от възможността да изгуби важен клиент;
  - член на екипа за одит, който встъпва в преговори за наемане на работа при клиента за одит;
  - фирма, която влиза в споразумение за условно възнаграждение, свързано с ангажимент за изразяване на сигурност;
  - професионален счетоводител, който по време на оценяване на предходна професионална услуга, извършена от член на фирмата на професионалният счетоводител, открива значителна грешка.
- 200.5 Примерите за обстоятелства, които пораждат заплахи от преглед на собствената работа за професионалният счетоводител на публична практика включват:



- фирма, която издава доклад за изразяване на сигурност относно ефективността от функциониране на финансови системи, след като е разработила или внедрила тези системи;
  - фирма, която е изготвила оригиналните данни, използвани за съставяне на записи на данни, които са предмет на ангажимента за изразяване на сигурност;
  - член на екип по ангажимент за изразяване на сигурност, който е, или до скоро е бил, директор или отговорно длъжностно лице на този клиент;
  - член на екип по ангажимент за изразяване на сигурност, който е, или до скоро е бил, нает на работа от клиента на позиция, която му позволява да упражнява значително влияние върху предмета на ангажимента;
  - фирма, която предоставя услуга на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, която оказва пряко влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност.
- 200.6 Примерите за обстоятелства, които пораждаат заплахи от застъпничество за професионалния счетоводител на публична практика включват:
- фирма, която участва в пускането на акции на клиент за одит;
  - професионален счетоводител, който действа в качеството на адвокат от името на клиент за одит в съдебен процес или спорове с трети страни.
- 200.7 Примерите за обстоятелства, които пораждаат заплахи от фамилиарност за професионалния счетоводител на публична практика включват:
- член на екип по ангажимент, чийто близък родственик или най-близък член на семейството е директор или отговорно длъжностно лице на клиента;
  - член на екип по ангажимент, чийто близък родственик или най-близък член на семейството е служител на клиента на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху предмета на ангажимента;
  - директор или отговорно длъжностно лице на клиента или служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху предмета на ангажимента, който доскоро е изпълнявал ролята на съдружник, отговорен за ангажимента;
  - професионален счетоводител, който приема подаръци или преференциално третиране от клиент, освен ако стойността им е незначителна и несъществена;
  - старши служител, който от дълго време е свързан с клиента по ангажимент за изразяване на сигурност.
- 200.8 Примерите за обстоятелства, които пораждаат заплахи от сплашване за професионалния счетоводител на публична практика включват:
- фирма, която е заплашена с освобождаване от ангажимент с даден клиент;
  - клиент за одит, който дава да се разбере, че няма да възложи на фирмата планиран, не свързан с ангажимент за изразяване на сигурност, договор, ако фирмата продължава да изразява несъгласие със счетоводното третиране от страна на клиента на конкретна сделка;
  - фирма, която е заплашена със завеждане на съдебен процес от клиента;
  - фирма, върху която се оказва натиск да намали неправомерно обхвата на извършваната работа, с цел намаляване на възнаграждението;
  - професионален счетоводител, който се чувства подложен на натиск да се съгласи с преценката на служител на клиента поради това, че служителят притежава по-големи експертни професионални знания по дадения въпрос;
  - професионален счетоводител, който е информиран от съдружник на фирмата, че планираното му повишение няма да се осъществи, освен ако счетоводителят не се съгласи с несъответстващо счетоводно третиране от страна на клиента за одит.

200.9 Предпазните мерки, които могат да елиминират или сведат заплахите до приемливо ниво, попадат в следните две основни категории:

- (а) предпазни мерки, създадени от професията, законодателството или нормативните разпоредби; и
- (б) предпазни мерки в работната среда.

Примери за предпазни мерки, създадени от професията, законодателството и нормативните разпоредби, са представени в параграф 100.14 на част А от настоящия Кодекс.

200.10 Професионалният счетоводител на публична практика следва да направи преценка, за да определи как най-добре да се справи със заплахи, които не са на приемливо ниво, като приложи предпазни мерки за елиминиране или свеждане до приемливо ниво на заплахата или като прекрати или откаже съответния ангажимент. При упражняването на тази преценка професионалният счетоводител на публична практика следва да вземе под внимание дали разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са били на разположение на професионалния счетоводител по това време, би стигнала вероятно до заключение, че заплахите биха били елиминирани или сведени до приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки, така че спазването на фундаменталните принципи да не бъде компрометирано. Това обмисляне ще бъде повлияно от въпроси като значимостта на заплахата, характера на ангажимента и структурата на фирмата.

200.11 В работната среда уместните предпазни мерки ще варират в зависимост от обстоятелствата. Предпазните мерки на работната среда включват общофирмени и специфични за дадения ангажимент предпазни мерки.

200.12 Примерите за общофирмени предпазни мерки в работната среда включват:

- ръководство на фирмата, което набляга върху важността на спазването на фундаменталните принципи;
- ръководство на фирмата, което установява очакване, че членовете на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност ще действат в полза на обществения интерес;
- политика и процедури за въвеждане и текущо наблюдение на контрол върху качеството на ангажиментите;
- документирана политика, касаеща необходимостта от идентифициране на заплахите за спазване на фундаменталните принципи, оценяване значимостта на тези заплахи и прилагане на предпазни мерки за елиминирането или свеждането им до приемливо ниво или когато не са налице или не могат да бъдат приложени подходящи предпазни мерки, прекратяване или отклоняване на съответния ангажимент;
- документирана вътрешна политика и процедури, изискващи спазване на фундаменталните принципи;
- политика и процедури, които ще направят възможно идентифицирането на интереси или взаимоотношения между фирмата или членове на екипите по ангажиментите и клиентите;
- политика и процедури за осъществяване на текущо наблюдение и, ако е необходимо, управление на зависимостта от приходите, получавани от един-единствен клиент;
- използване на различни съдружници и екипи по ангажименти с различни направления за докладване за предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност;
- политика и процедури за забрана на лица, които не са членове на екип по ангажимент, да влияят по неправомерен начин върху резултата от ангажимента;
- своевременна комуникация на политиката и процедурите на фирмата, включително всякакви промени в тях, с всички съдружници и професионален персонал, както и подходящо образование и обучение по тази политика и процедури;

- определяне на член от висшето ръководство, който да е отговорен за общия надзор на правилното функциониране на системата за контрол на качеството на фирмата;
- информиране на съдружниците и професионалния персонал за онези клиенти по ангажименти за изразяване на сигурност и свързаните с тях предприятия, от които те трябва да бъдат независими;
- механизъм от дисциплинарни мерки за поощряване спазването на политиката и процедурите;
- публикувана политика и процедури за насърчаване и упълномощаване на персонала да съобщава на по-висшестоящите нива в рамките на фирмата за всякакви касаещи ги въпроси, имащи отношение към спазването на фундаменталните принципи.

200.13 Примерите за предпазни мерки в работната среда, специфични за даден ангажимент, включват:

- ангажирането на професионален счетоводител, който не е участвал в услугата, различна от изразяването на сигурност, да осъществи преглед на извършената работа по предоставяне на тази услуга или за друга консултация, ако това е необходимо;
- ангажирането на професионален счетоводител, който не е бил член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, да осъществи преглед на извършената работа по изразяването на сигурност или за друга консултация, ако това е необходимо;
- провеждане на консултации с независима трета страна, като например комитет на независими директори, професионален регулаторен орган или друг професионален счетоводител;
- обсъждане на проблемни въпроси от етичен характер с лицата, натоварени с общото управление на клиента;
- оповестяване пред лицата, натоварени с общото управление на клиента за естеството на предоставяните услуги и размера на възнагражденията;
- включване на друга фирма за извършване или повторно извършване на част от ангажимента;
- ротация на старшия персонал от екипа по ангажимент за изразяване на сигурност.

200.14 В зависимост от характера на ангажимента, професионалният счетоводител на публична практика може също така да разчита на предпазни мерки, които е въвел самият клиент. Не е възможно обаче, да се разчита единствено на подобни предпазни мерки за свеждане на заплахите до приемливо ниво.

200.15 Примерите за предпазни мерки в рамките на системите и процедурите на клиента може да включват:

- клиентът изисква лица, различни от ръководството да утвърдят или одобрят назначаването на фирма, която да изпълни даден ангажимент;
- клиентът има компетентни служители с опит и на висока позиция с оглед вземане на управленски решения;
- клиентът е внедрил вътрешни процедури, които гарантират обективен избор при възлагане на ангажименти, които не са за изразяване на сигурност;
- клиентът има структура за корпоративно управление, която осигурява подходящ общ надзор и обмен на информация относно услугите на фирмата.

## РАЗДЕЛ 210

### Професионално назначение

#### *Приемане на клиент*

- 210.1 Преди да приеме взаимоотношения с нов клиент, професионалният счетоводител на публична практика следва да прецени дали приемането би създавало някакви заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Потенциални заплахи за почтеността или професионалното поведение могат например да бъдат създадени от въпроси, повдигащи съмнения, асоциирани с клиента (неговите собственици, ръководство или дейности).
- 210.2 Проблемни въпроси относно клиента, които, ако са известни, биха могли да застрашат спазването на фундаменталните принципи, включват например ситуации, когато клиентът е въввлечен в незаконни дейности (като например пране на пари), мошеничество или съмнителни практики по финансовата му отчетност.
- 210.3 Професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени значимостта на всяка заплаха и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво.
- Примерите за такива предпазни мерки включват:
- придобиване на познания и разбиране за клиента, неговите собственици, управители и лицата, отговорни за общото управление и бизнес дейностите; или
  - гарантиране ангажираността на клиента да подобрява практиката на корпоративно управление или вътрешните контроли.
- 210.4 Когато не е възможно заплахите да бъдат сведени до приемливо ниво, професионалният счетоводител на публична практика следва да откаже да влезе във взаимоотношение с клиента.
- 210.5 Препоръчва се професионалният счетоводител на публична практика периодично да преразглежда решенията за приемане на клиент при повтарящи се ангажименти.

#### *Поемане на ангажимент*

- 210.6 Фундаменталният принцип за професионална компетентност и надлежно внимание налага на професионалния счетоводител на публична практика задължение да предоставя единствено тези услуги, които е компетентен да извършва. Преди да приеме конкретен ангажимент към клиент, професионалният счетоводител на публична практика следва да установи дали приемането би създавало някакви заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Например заплаха, свързана с личен интерес се създава по отношение на професионалната компетентност и надлежното внимание, ако екипът по ангажимента не притежава или не може да придобие необходимата компетентност за коректното изпълнение на ангажимента.
- 210.7 Професионалният счетоводител на публична практика следва да оценява значимостта на заплахите и при необходимост да прилага предпазни мерки за елиминирането или свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- придобиване на подходящо разбиране относно характера на стопанската дейност на предприятието, комплексността на неговите дейности, специфичните изисквания на ангажимента и относно целта, естеството и обхвата на работата, която трябва да бъде извършена;
  - придобиване на познания за съответните отрасли или предмети на ангажимента;
  - притежание или придобиване на опит във връзка със съответните регулаторни изисквания или изисквания относно докладването;
  - назначаване на достатъчен персонал с необходимата компетентност;
  - използване на експерти в случаите, когато това е необходимо;
  - договаряне на реалистична времева рамка за изпълнение на ангажимента;

- спазване на политиката и процедурите за контрол върху качеството, създадени да осигурят разумна степен на сигурност, че специфични ангажменти се приемат само когато могат да бъдат компетентно изпълнени.

210.8 Когато професионалният счетоводител на публична практика възнамерява да се довери на съвета или работата на експерт, той следва да направи оценка дали това доверие е оправдано. Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание включват: репутация, експертни познания и умения, налични ресурси и приложими професионални и етични стандарти. Подобна информация може да бъде получена от предходна съвместна работа с експерта или чрез консултиране с други лица.

#### *Промени в професионалния ангажмент*

210.9 Професионалният счетоводител на публична практика, от когото е поискано да замени друг професионален счетоводител на публична практика, или който обмисля предоставяне на оферта за ангажмент, в момента поет от друг професионален счетоводител на публична практика, следва да установи дали съществуват някакви професионални или други причини да не бъде поет ангажмента, като например обстоятелства, пораждащи заплахи за спазването на фундаменталните принципи, които не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво посредством прилагане на предпазни мерки. Например, може да съществува заплахата за професионалната компетентност и надлежно внимание, ако професионалният счетоводител на публична практика приеме ангажмент преди да познава всички уместни факти.

210.10 Професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени значимостта на всяка заплахата. В зависимост от характера на ангажмента, това може да изисква директна комуникация с настоящия счетоводител за установяване фактите и обстоятелствата зад предложената промяна, така че професионалният счетоводител на публична практика да може да вземе решение дали е удачно да се приеме ангажмента. Например, очевидните основания за промяна на назначението могат да не отразят изцяло фактите и да са признак за разногласия с настоящия счетоводител, които биха могли да окажат влияние върху решението за това дали да бъде прието назначението.

210.11 Когато е необходимо следва да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране или свеждане до приемливо ниво на заплахите. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- при изготвяне на отговор на запитвания за предоставяне на оферти, в офертата да бъде посочено, че преди приемането на ангажмента ще бъде поискан контакт с настоящия счетоводител, така че да бъдат направени проучващи запитвания за това дали има професионални или други причини, поради които назначението не бива да бъде приемано;
- искане настоящият счетоводител да предостави известната му информация относно всички факти или обстоятелства, които по мнението на настоящия счетоводител, предложеният счетоводител трябва да знае преди да вземе решение дали да приеме ангажмента; или
- получаване на необходимата информация от други източници.

Когато заплахите не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво чрез прилагане на предпазни мерки, професионалният счетоводител на публична практика, освен ако не бъде удовлетворен относно необходимите факти с други средства, следва да откаже ангажмента.

210.12 Професионалният счетоводител на публична практика може да бъде помолен да поеме работа, която е допълваща или допълнителна към работата на настоящия счетоводител. Подобни обстоятелства могат да породят потенциални заплахи за професионалната компетентност и надлежно внимание, например, в резултат на липса на информация или на нейната непълнота. Значимостта на всяка заплахата следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране или свеждане на заплахите до приемливо ниво. Пример за такива предпазни мерки е уведомяването на настоящия счетоводител за предложената работа, което би дало възможност на настоящия счетоводител да осигури всякаква уместна информация, необходима за точното и коректно изпълнение на работата.

210.13 Настоящият счетоводител е обвързан да спазва конфиденциалност. Дали на този професионален счетоводител е разрешено, или от него се изисква да обсъжда делата на клиент с предложен счетоводител ще зависи от характера на ангажмента и от:

- (а) това дали е получено разрешение от клиента това да бъде направено; или
- (б) правните и етични изисквания, отнасящи се до подобна комуникация и оповестяване, които могат да варират при различните юрисдикции.

Обстоятелствата, при които от професионалния счетоводител се изисква или може да бъде изискано да оповести конфиденциална информация, или при които подобно оповестяване би било по друг начин уместно, са изложени в Раздел 140 от Част А на настоящия Кодекс.

- 210.14 На професионалния счетоводител на публична практика обикновено ще му е необходимо да получи позволение от клиента, за предпочитане в писмен вид, за инициране на дискусия с настоящия счетоводител. След като получи разрешение, настоящият счетоводител следва да спазва съответните законови и други разпоредби, регулиращи тези искания. Когато настоящият счетоводител предоставя информация, тя следва да бъде предоставена честно и недвусмислено. Ако предложеният счетоводител няма възможност да комуникира с настоящия счетоводител, тогава предложеният счетоводител следва да предприеме разумни стъпки да получи информация за евентуалните заплахи с други средства, например посредством проучващи запитвания до трети страни или проучване на висшето ръководство или на лицата, натоварени с общото управление на клиента.

## РАЗДЕЛ 220

### Конфликт на интереси

220.1 Професионалният счетоводител на публична практика може да бъде изправен пред конфликт на интереси, когато извършва професионална услуга. Конфликтът на интереси поражда заплахата за обективността, а може да породи и заплахи за други фундаментални принципи. Такива заплахи може да бъдат породени, когато:

- професионалният счетоводител предоставя професионална услуга, свързана с конкретен въпрос за две или повече страни, чиито интереси по отношение на този въпрос се намират в конфликт; или
- интересите на професионалния счетоводител по отношение на конкретен въпрос и интересите на страна, за която професионалният счетоводител предоставя професионална услуга във връзка с този въпрос, се намират в конфликт.

Професионалният счетоводител не следва да позволява конфликт на интереси да компрометира професионалната му или бизнес преценка.

Когато професионалната услуга е услуга за изразяване на сигурност, спазването на фундаменталния принцип за обективност изисква също независимост от клиентите за изразяване на сигурност в съответствие, съобразно случая, с Раздели 290 или 291.

220.2 Примерите за ситуации, в които е възможно да възникне конфликта на интереси, включват:

- Предоставяне на консултантска услуга във връзка със сделка на клиент, който се стреми да придобие клиент за одит на фирмата, когато фирмата в хода на одита е получила конфиденциална информация, която може да има отношение към тази сделка.
- Консултиране едновременно на двама клиенти, които се конкурират за придобиването на една и съща компания, когато консултацията може да има отношение към конкурентните позиции на страните.
- Предоставяне на услуги, както на продавача, така и на купувача, във връзка с една и съща сделка.
- Изготвяне оценка на активи за две страни, които са в състояние на конкуренция по отношение на тези активи.
- Представяване на двама клиенти по един и същ въпрос, когато тези клиенти са в правен спор помежду си, например, по време на бракоразводно производство или прекратяване на съдружие.
- Предоставяне на доклад за изразяване на сигурност на лицензодател относно възнагражденията за права, дължими по силата на лицензионно споразумение, консултирайки същевременно лицензополучателя относно правилността на дължимите суми.
- Съветване на клиент да инвестира например в бизнес, в който съпругата или съпругът на професионалния счетоводител на публична практика има финансов интерес/участие.
- Предоставяне на стратегически консултации на клиент относно неговата конкурентна позиция, като същевременно се притежава съвместно предприятие или друго сходно участие във важен конкурент на този клиент.
- Консултиране на клиент във връзка с придобиване на бизнес, който фирмата също е заинтересована да придобие.
- Консултиране на клиент във връзка със закупуване на продукт или услуга, имайки в същото време споразумение за възнаграждения за права или комисионни възнаграждения с един от потенциалните продавачи на този продукт или услуга.

220.3 Когато идентифицира и оценява интересите и взаимоотношенията, които биха могли да породят конфликт на интереси и прилага при необходимост предпазни мерки за елиминирането или свеждането на евентуалната заплахата за спазването на фундаменталните принципи до приемливо ниво, професионалният счетоводител на публична практика следва да използва професионална преценка и да вземе под внимание дали разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са на разположение на професионалния счетоводител към

този момент, вероятно би достигнала до заключение, че спазването на фундаменталните принципи е компрометирано.

- 220.4 Когато адресира конфликт на интереси, включително когато прави оповестявания или споделя информация в рамките на фирмата или мрежата от фирми и търси насоки от трети страни, професионалният счетоводител на публична практика следва да запази повишено внимание по отношение на фундаменталния принцип за конфиденциалност.
- 220.5 В случай че заплахата, породена от конфликт на интереси, не е на приемливо ниво, професионалният счетоводител на публична практика следва да приложи предпазни мерки, за да елиминира заплахата или да я сведе до приемливо ниво. Ако предпазните мерки не могат да сведат заплахата до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да откаже да изпълни или следва да прекрати изпълнението на професионалните услуги, които биха довели до конфликт на интереси; или следва да прекрати съответните взаимоотношения или да се освободи от съответните участия, за да елиминира заплахата или да я сведе до приемливо ниво.
- 220.6 Преди да приеме взаимоотношение с нов клиент, ангажимент или бизнес взаимоотношение, професионалният счетоводител на публична практика следва да предприеме разумни мерки, за да идентифицира обстоятелства, които биха могли да породят конфликт на интереси, включително да идентифицира:
- естеството на съответните интереси или взаимоотношения между въпросните страни; и
  - естеството на услугата и последствията от нея за съответните страни.

Естеството на услугите и съответните интереси или взаимоотношения може да се промени в хода на ангажимента. Това важи с особена сила, когато професионалният счетоводител е помолен да изпълни ангажимент в ситуация, която би могла да приеме негативен обрат, дори страните, които ангажират професионалния счетоводител да не са първоначално в състояние на спор. Професионалният счетоводител следва да запази повишено внимание по отношение на такива промени, с цел идентифициране на обстоятелства, които биха могли да породят конфликт на интереси.

- 220.7 С цел идентифициране на интереси и взаимоотношения, които биха могли да породят конфликт на интереси, наличието на ефективна процедура за идентифициране на конфликти може да помогне на професионалния счетоводител на публична практика да идентифицира действителни или потенциални конфликти на интереси преди да реши дали да приеме ангажимент, както и по време на целия ангажимент. Това включва въпроси, идентифицирани от външни страни, например, клиенти или потенциални клиенти. Колкото по-рано бъде идентифициран действителен или потенциален конфликт на интереси, толкова по-голяма е вероятността професионалният счетоводител да е в състояние да приложи при необходимост предпазни мерки, за да елиминира заплахата за обективността, както и всяка заплаха за спазването на други фундаментални принципи или да сведе тази заплаха до приемливо ниво. Процедурата за идентифициране на действителен или потенциален конфликт на интереси ще зависи от фактори, като:
- естеството на предоставяните професионални услуги;
  - големината на фирмата;
  - големината и естеството на клиентската база;
  - структурата на фирмата, например, брой и географско местоположение на офисите.

- 220.8 В случай че фирмата е член на мрежа, идентифицирането на конфликтите следва да включва и конфликтите на интереси, които професионалният счетоводител на публична практика има основание да счита, че могат да съществуват или да възникнат в резултат на интереси и взаимоотношения на фирма, част от мрежата от фирми. Разумните стъпки за идентифициране на такива интереси и взаимоотношения с участието на фирма, част от мрежата от фирми, ще зависи от фактори, като естеството на предоставяните услуги, клиентите, обслужвани от мрежата и географското местоположение на всички засегнати страни.
- 220.9 В случай че бъде идентифициран конфликт на интереси, професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени:



- значимостта на съответните интереси или взаимоотношения; и
- значимостта на заплахите, създадени от изпълнението на професионалната услуга или услуги. По принцип, колкото по-пряка е връзката между професионалната услуга и въпроса, по който интересите на страните са в конфликт, толкова по-значима ще е заплахата за обективността и спазването на останалите фундаментални принципи.

220.10 Професионалният счетоводител на публична практика следва при необходимост да прилага предпазни мерки, за да елиминира заплахите за спазването на фундаменталните принципи, породени от конфликта на интереси, или за да ги сведе до приемливо ниво. Примерите за предпазни мерки включват:

- Въвеждане в действие на механизми за предотвратяване неразрешеното разкриване на конфиденциална информация, когато изпълнява професионални услуги във връзка с конкретен въпрос за двама или повече клиенти, чиито интереси по отношение на този въпрос се намират в конфликт. Тези механизми биха могли да включват:
  - използване на отделни екипи по ангажменти, на които са предоставени ясни политики и процедури за спазване на конфиденциалност;
  - създаване на отделни области на практическа дейност във връзка със специализирани функции в рамките на фирмата, които биха могли да действат като бариера за предаването на конфиденциална клиентска информация от една област на практическа дейност в рамките на фирмата към друга;
  - установяване на политики и процедури, които да ограничат достъпа до клиентските досиета, използване на споразумения за конфиденциалност, подписани от служителите и съдружниците във фирмата и/или физическо или електронно разделяне на конфиденциалната информация.
- Редовен преглед на прилагането на предпазните мерки, извършван от лице на ръководна позиция, което не участва в изпълнението на ангажмента или ангажиментите за клиента.
- Извършването от страна на професионален счетоводител, който не участва в предоставянето на услугата и не е засегнат по друг начин от конфликта, на преглед на изпълнената работа, за да се оцени дали ключовите преценки и заключения са подходящи.
- Провеждане на консултации с трети страни, като например професионална организация, юридически съветник или друг професионален счетоводител.

220.11 Наред с това, обикновено е необходимо да се оповести естеството на конфликта на интереси и свързаните с него предпазни мерки, ако има такива, на засегнатите от конфликта клиенти и в случаите, в които се изискват предпазни мерки за свеждане на заплахата до приемливо ниво, да се получи тяхното съгласие професионалният счетоводител на публична практика да извършва професионалните услуги. Оповестяването и съгласието могат да приемат различни форми, например:

- Общо оповестяване пред клиентите на обстоятелствата, когато професионалният счетоводител, придържайки се към обичайната търговска практика, не предоставя услуги изключително за един клиент (например, конкретна услуга в конкретен пазарен сектор), за да може клиентът съответно да предостави принципното си съгласие. Това оповестяване може например да бъде направено в стандартните условия на професионалния счетоводител за ангажмента.
- Специално оповестяване пред засегнатите клиенти на обстоятелствата, свързани с конкретния конфликт, включително подробно представяне на ситуацията и комплексно обяснение за планираните предпазни мерки и съответните рискове, достатъчно, за да даде възможност на клиента да вземе информирано решение във връзка с този въпрос и съответно да предостави изричното си съгласие.
- При определени обстоятелства съгласието може да се подразбира от поведението на клиента, когато професионалният счетоводител разполага с достатъчни доказателства, за да достигне до заключение, че клиентите за били запознати с обстоятелствата от самото начало и са приели конфликта на интереси, ако не са повдигнали възражения по повод наличието на конфликта.

Професионалният счетоводител следва да реши дали естеството и значимостта на конфликта на интереси са такива, че е необходимо специално оповестяване и изрично съгласие. За тази цел професионалният счетоводител следва да използва професионална преценка, когато обмисля

резултата от оценяването на обстоятелствата, които пораждаат конфликта на интереси, включително страните, които може да бъдат засегнати, естеството на въпросите, които могат да възникнат и потенциала конкретният въпрос да се развие по неочакван начин.

- 220.12 Когато професионалният счетоводител на публична практика е поискал изричното съгласие на клиента и клиентът е отказал да даде такова съгласие, професионалният счетоводител следва да откаже да извърши или следва да преустанови извършването на професионалните услуги, които биха довели до конфликта на интереси; или следва да прекрати съответните взаимоотношения или да се освободи от съответните участия, за да елиминира заплахата или я сведе до приемливо ниво, такова че съгласието да може да бъде получено след прилагане при необходимост на допълнителни предпазни мерки.
- 220.13 Когато оповестяването е устно, или съгласието е устно или се подразбира, професионалният счетоводител на публична практика се насърчава да документира естеството на обстоятелствата, пораждащи конфликта на интереси, предпазните мерки, приложени за свеждане на заплахите до приемливо ниво, и полученото съгласие.
- 220.14 При някои обстоятелства специалното оповестяване с цел получаване на изрично съгласие би довело до нарушаване на конфиденциалността. Примерите за такива обстоятелства е възможно да включват:
- Извършване на услуга, отнасяща се до определена сделка за клиент във връзка с враждебно придобиване на друг клиент на фирмата.
  - Извършване на криминално разследване за клиент във връзка с подозрение за акт на измама, когато фирмата разполага с конфиденциална информация, получена в резултат на това, че е извършвала професионална услуга за друг клиент, който може да е замесен в измамата.

При такива обстоятелствата фирмата не следва да приема или продължава ангажимента, освен ако не са изпълнени следните условия:

- Фирмата не действа в качеството на защитник на един от клиентите, когато това изисква фирмата да заеме конфронтационна позиция срещу другия клиент във връзка с един и същ въпрос;
- Въведени са в действие специални механизми, които да предотвратят оповестяване на конфиденциална информация между екипите по ангажиментите, обслужващи двамата клиенти; и
- Фирмата се е уверила, че разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са на разположение на професионалния счетоводител на публична практика към този момент, вероятно би достигнала до заключение, че е подходящо фирмата да приеме или продължи ангажимента, тъй като ограничението върху способността на фирмата да предостави услугата би довело до непропорционално неблагоприятен резултат за клиентите или за други засегнати трети страни.

Професионалният счетоводител следва да документира естеството на обстоятелствата, включително ролята, която професионалният счетоводител трябва да изпълни, специалните механизми, които са въведени в действие, за да предотвратят оповестяването на информация между екипите по ангажиментите, обслужващи двамата клиенти, както и логическата обосновка на заключението, че е подходящо ангажиментът да бъде приет.

## **РАЗДЕЛ 230**

### **Второ мнение**

- 230.1 Ситуации, в които професионалният счетоводител на публична практика е помолен да предостави второ мнение относно прилагането на счетоводни, одиторски стандарти, стандарти за отчитане или други стандарти или принципи към конкретни обстоятелства или операции от или от името на компания или предприятие, което не е настоящ клиент, могат да породят заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Например, може да съществува заплаха за професионалната компетентност и надлежно внимание при обстоятелства, при които второто мнение не се базира на същия набор от факти, който е бил предоставен на разположение на настоящия счетоводител, или се базира на неподходящи доказателства. Наличието и значимостта на заплахата ще зависи от обстоятелствата на искането и всички други налични факти и предположения, имащи отношение към изразяването на професионална преценка.
- 230.2 Когато бъде помолен да предостави такова мнение, професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени значимостта на заплахите и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминирането или свеждането им до приемливо ниво. Примерите за подобни предпазни мерки включват искане на разрешение от клиента за осъществяване на контакт с настоящия счетоводител, описване на ограниченията, придружаващи всяко едно мнение в комуникацията с клиента и предоставяне на настоящия счетоводител на копие от мнението.
- 230.3 Ако компанията или предприятието, търсещо мнението, не позволи комуникация с настоящия счетоводител, професионалният счетоводител на публична практика следва да установи дали, след като вземе пред вид всички обстоятелства, е уместно да предостави исканото мнение.

## РАЗДЕЛ 240

### Хонорари и други видове възнаграждения

- 240.1 Когато влезе в преговори относно професионални услуги, професионалният счетоводител на публична практика може да предложи такъв хонорар, какъвто прецени за подходящ. Фактът, че един професионален счетоводител на публична практика може да оферира хонорар, който е по-нисък от друг, сам по себе си не е неетичен. Въпреки това може да съществуват заплахи за спазването на фундаменталните принципи, възникващи от нивото на оферирания хонорари. Например заплаха, свързана с личен интерес относно професионалната компетентност и надлежно внимание се създава, ако оферираният хонорар е толкова нисък, че може да бъде трудно да се изпълни ангажимента в съответствие с приложимите методологически и професионални стандарти на тази цена.
- 240.2 Наличието и значимостта на евентуалните заплахи ще зависи от фактори като размера на оферирания хонорар и услугите, към които се отнася. Значимостта на всяка заплаха следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране или свеждане на заплахите до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- уведомяване на клиента за условията на ангажимента и по-конкретно за базата, на която се начисляват хонорарите, както и за това кои услуги се покриват от предложения хонорар;
  - определяне на подходящ срок от време и назначаване на подходящ квалифициран персонал за задачата.
- 240.3 Условните възнаграждения са широко използвани за определени видове ангажименти<sup>1</sup>, които не са за изразяване на сигурност. При определени обстоятелства обаче, те могат да породят заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Те могат да причинят заплаха, свързана с личен интерес по отношение на обективността. Наличието и значимостта на подобни заплахи зависи от фактори, включващи:
- характера на ангажимента;
  - диапазона на евентуалния размер на хонорарите;
  - базата за определяне на хонорара;
  - дали изхода или резултата от сделката ще бъде прегледан от независима трета страна.
- 240.4 Значимостта на всяка подобна заплаха следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране или свеждане на заплахите до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- предварително писмено споразумение с клиента относно базата на възнаграждението;
  - оповестяване пред предвидените потребители на извършваната от професионалният счетоводител на публична практика работа и базата на възнаграждението;
  - политика и процедури за контрол върху качеството;
  - преглед от независима трета страна на извършената работа от професионалният счетоводител на публична практика.
- 240.5 При определени обстоятелства е възможно професионалният счетоводител на публична практика да получи комисионна или хонорар за препращане на клиент. Така например, когато професионалният счетоводител на публична практика не предоставя изискваната конкретна услуга, той може да получи хонорар за препращане на постоянен клиент към друг професионален счетоводител на публична практика или към друг експерт. Професионалният счетоводител на публична практика може да получи комисионна от трета страна (например търговец на софтуер) във връзка с продажба на стоки или услуги на клиент. Приемането на такъв хонорар или комисионна създава по отношение

---

<sup>1</sup> Условните възнаграждения за услуги, които не са за изразяване на сигурност, предоставяни на клиенти за одит и за други услуги за изразяване на сигурност, се разглеждат в Раздели 290 и 291 от настоящия Кодекс.

на обективността и професионалната компетентност и надлежно внимание заплахи, свързани с личен интерес.

- 240.6 Професионалният счетоводител на публична практика може също да заплати хонорар за препращане към него на клиент, например, когато клиентът продължава да бъде клиент на друг професионален счетоводител на публична практика, но изисква специализирани услуги, които не се предлагат от настоящия му счетоводител. Плащането на такъв хонорар за препращане на клиент също създава заплаха, свързана с личен интерес по отношение на обективността и професионалната компетентност и надлежно внимание.
- 240.7 Значимостта на заплахата следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- оповестяване пред клиента на всички споразумения за плащане на хонорар за препращане на клиент на друг професионален счетоводител за препратената работа;
  - оповестяване пред клиента на всички споразумения за получаване на хонорар за препращане на клиент към друг професионален счетоводител на публична практика;
  - получаване на предварително съгласие от клиента относно споразумения за комисионни във връзка с продажба от трета страна на стоки и услуги на клиента.
- 240.8 Професионалният счетоводител на публична практика може да купи изцяло фирма или част от нея като плащанията бъдат извършвани към лицата, които преди това са притежавали фирмата, към техните наследници или към наследствената маса. Тези плащания не се разглеждат като комисионни или хонорари за препращане на клиенти за целите на параграфи 240.5-240.7 по-горе.

## РАЗДЕЛ 250

### Маркетинг на професионални услуги

- 250.1 Когато професионалният счетоводител на публична практика се стреми да спечели нова работа посредством реклама или други форми на маркетинг, могат да съществуват потенциални заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Например заплаха, свързана с личен интерес по отношение спазването на принципа за професионално поведение се създава, ако услугите, постиженията или продуктите се предлагат на пазара по начин, който е несъвместим с този принцип.
- 250.2 Професионалният счетоводител на публична практика не следва да уронва престижа на професията, когато прави маркетинг на професионалните услуги. Професионалният счетоводител на публична практика следва да бъде честен и правдив и не следва:
- (а) да прави преувеличени твърдения за предлаганите услуги, за квалификациите, които притежава или опита, който е придобил; или
  - (б) да изразява пренебрежение или да прави необосновани сравнения с работата на друго лице.

Ако професионалният счетоводител на публична практика има съмнения относно това дали предложената форма на реклама, или маркетинг е подходяща, то той трябва да се консултира със съответната професионална организация.

## РАЗДЕЛ 260

### Подаръци и гостоприемство

- 260.1 На професионалния счетоводител на публична практика, или на негов най-близък член от семейството или близък родственик е възможно да бъдат предложени подаръци или гостоприемство от страна на клиент. Подобни предложения могат да създадат заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Например по отношение на обективността може да бъде създадена заплаха, свързана с личен интерес или фамилиарност, ако бъде приет подарък от клиент; заплаха от сплашване по отношение на обективността може да възникне от възможността подобни предложения да станат публично достояние.
- 260.2 Наличието и значимостта на заплахата ще зависи от характера, стойността и намерението, което стои зад предложението. Когато са направени подаръци или е предложено гостоприемство, които една разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би счела за незначителни и несъществени, тогава професионалният счетоводител на публична практика може да направи заключение, че предложението е направено в нормалния ход на бизнеса без конкретно намерение за оказване на влияние върху взимане на решение или за получаване на информация. В подобни случаи, професионалният счетоводител на публична практика обикновено може да направи заключение, че евентуалната заплаха за спазването на фундаменталните принципи е на приемливо ниво.
- 260.3 Професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени значимостта на всички заплахи и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминирането или свеждането им до приемливо ниво. Когато заплахите не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки, професионалният счетоводител на публична практика не следва да приема подобно предложение.

## РАЗДЕЛ 270

### Отговорно пазене на активи на клиенти

- 270.1 Професионалният счетоводител на публична практика не следва да поема отговорно пазене и грижа над парични средства или други активи на клиент, освен в случаите, когато това е позволено по закон и ако това е така, в съответствие с всички други допълнителни правни задължения, наложени върху професионален счетоводител на публична практика, който държи такива активи.
- 270.2 Държането на активи на клиент създава заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Така например, съществува заплаха, свързана с личен интерес по отношение на професионалното поведение и може да съществува заплаха, свързана с личен интерес по отношение на обективността, произтичащи от държането на активи на клиента. Следователно професионалният счетоводител на публична практика, на когото са поверени пари (или други активи), принадлежащи на други лица, следва:
- (а) да съхранява тези активи отделно от личните или фирмените активи;
  - (б) да използва тези активи само за целта, за която те са предназначени;
  - (в) да бъде готов по всяко време да дава отчет за тези активи, както и за всички генерирани приходи, дивиденди или доходи, пред лицата, упълномощени да изискват таква отчитане; и
  - (г) да спазват всички закони и нормативни разпоредби, имащи отношение към държането и отчитането на такива активи.
- 270.3 Като част от процедурите по приемане на клиент и поемане на ангажимент за услуги, които могат да предполагат държане на активи на клиента, професионалният счетоводител на публична практика следва да направи подходящи проучващи запитвания относно източника на тези активи, а също и да прецени законовите си и регулаторни задължения. Така например, ако активите произтичат от незаконни дейности, като пране на пари, би възникнала заплаха за спазването на фундаменталните принципи. При подобни ситуации, професионалният счетоводител може да обмисли търсене на правна консултация.



## РАЗДЕЛ 280

### Обективност – всички услуги

- 280.1 Когато предоставя някаква професионална услуга, професионалният счетоводител на публична практика следва да прецени дали съществуват заплахи за спазването на фундаменталния принцип за обективност, произтичащи от това, че той има участие или взаимоотношения с клиент или с негови директори, отговорни длъжностни лица или служители. Така например, заплаха от фамилиарност по отношение на обективността може да бъде създадена от семейни и близки лични или бизнес отношения.
- 280.2 Професионалният счетоводител на публична практика, който предоставя услуги за изразяване на сигурност, следва да бъде независим от клиента по ангажмента за изразяване на сигурност. Независимостта на мнението и в поведението е необходима, за да може професионалният счетоводител на публична практика да изрази заключение, и да е очевидно, че изразява заключение, без преднамереност, без да има конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на трети лица. Раздели 290 и 291 предоставят конкретни насоки относно изискванията за независимост към професионалните счетоводители на публична практика, когато изпълняват ангажменти за изразяване на сигурност.
- 280.3 Наличието на заплахи за обективността при предоставяне на професионална услуга ще зависи от конкретните обстоятелства на ангажмента и от естеството на работата, която извършва професионалният счетоводител на публична практика.
- 280.4 Професионалният счетоводител на публична практика следва да оцени значимостта на всяка заплаха и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- оттегляне от екипа по ангажмента;
  - процедури за осъществяване на надзор;
  - прекратяване на финансовото или бизнес взаимоотношение, пораждащо заплахата;
  - обсъждане на проблемния въпрос с ръководството на по-висшестоящи нива в рамките на фирмата;
  - обсъждане на проблемния въпрос с лицата, натоварени с общото управление на клиента.

Ако предпазните мерки не могат да елиминират или сведат до приемливо ниво заплахата, професионалният счетоводител следва да прекрати или се откаже от съответния ангажмент.

**РАЗДЕЛ 290**  
**НЕЗАВИСИМОСТ – АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ И ПРЕГЛЕД**  
**СЪДЪРЖАНИЕ**

---

	параграф
Структура на раздела	290.1
Подход на концептуална рамка към независимостта	290.4
Вериги от фирми и фирми, принадлежащи към веригата	290.13
Предприятия от обществен интерес	290.25
Свързани предприятия	290.27
Лица, натоварени с общото управление	290.28
Документация	290.29
Период на ангажмента	290.30
Сливания и придобивания	290.33
Нарушаване на разпоредба от настоящия Раздел	290.39
Прилагане на подхода на концептуалната рамка към независимостта	290.100
Финансови интереси	290.102
Заеми и гаранции	290.117
Бизнес взаимоотношения	290.123
Семейни и лични взаимоотношения	290.126
Наемане на работа при клиент за одит	290.132
Временно назначаване на персонал	290.140
Неотдавнашен трудов стаж при клиент за одит	290.141
Работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за одит	290.144
Продължително асоцииране на старшия персонал (включително ротация на съдружниците) с клиент за одит	290.148
Предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиенти за одит	290.154
Отговорности на ръководството	290.159
Изготвяне на счетоводна документация и финансови отчети	290.164

Услуги за изготвяне на оценки	290.172
Услуги, свързани с данъчното облагане	290.178
Услуги, свързани с вътрешен одит	290.192
Услуги, свързани със системите за информационни технологии	290.298
Услуги за подкрепа по време на съдебни процеси	290.204
Правни услуги	290.206
Услуги по набиране на персонал	290.211
Услуги, свързани с корпоративни финанси	290.213
Възнаграждения	290.217
Възнаграждения – относителен размер	290.217
Възнаграждения - просроченост	290.220
Условни възнаграждения	290.221
Политика за оценяване и възнаграждения	290.225
Подаръци и гостоприемство	290.227
Действителни съдебни процеси или заплаха за съдебен процес	290.228
Доклади, които съдържат ограничение по отношение ползване и разпространение	290.500

---

## Независимост – ангажименти за одит и преглед

### Структура на раздела

- 290.1 Настоящият раздел разглежда изискванията за независимост при ангажименти за одит и ангажименти за преглед, които представляват ангажименти за изразяване на сигурност, при които професионалният счетоводител на публична практика изразява заключение относно финансови отчети. Тези ангажименти обхващат ангажиментите за одит и преглед, изискващи да се докладва относно пълния комплект финансови отчети или отделен финансов отчет. Изискванията за независимост по отношение ангажименти за изразяване на сигурност, различни от ангажиментите за одит или преглед, се разглеждат в Раздел 291.
- 290.2 При определени обстоятелства, касаещи ангажименти за одит, при които одиторският доклад съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението му и при положение, че са изпълнени определени условия, изискванията за независимост по настоящия раздел могат да бъдат модифицирани както е предвидено в параграфи 290.500 до 290.514. Модификациите не са разрешени в случай на одит на финансови отчети, изисквани по закон или от нормативен акт.
- 290.3 В настоящия раздел терминът/термините:
- „Одит”, „одиторски екип”, „ангажимент за одит”, „клиент за одит” и „одиторски доклад” включват преглед, екип по ангажимент за преглед, ангажимент за преглед, клиент по ангажимент за преглед и доклад за прегледа; и
  - „Фирма”, с изключение на случаите, когато е заявено друго, включва фирма, която принадлежи към верига от фирми.

### Подход на концептуална рамка към независимостта

- 290.4 В случаите на ангажименти за одит е в интерес за обществото и поради това настоящият Етичен Кодекс съдържа изискването, че членовете на одиторските екипи, фирмите, както и фирмите, принадлежащи към верига от фирми, следва да бъдат независими от клиентите за одит.
- 290.5 Целта на настоящия раздел е да съдейства на фирмите и членовете на одиторския екип при прилагане на изложения по-долу подход на концептуалната рамка, с оглед постигане и запазване на независимост.
- 290.6 Независимостта включва:

#### *Независимост на мнението*

Състоянието на съзнанието, което позволява изразяване на заключение, без върху него да се отразяват влияния, които компрометират професионалната преценка, позволявайки по този начин на лицето да действа почтено, обективно и да упражнява професионален скептицизъм.

#### *Независимост в поведението*

Избягването на факти и обстоятелства, които са толкова съществени, че разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би стигнала вероятно до заключение, че почтеността, обективността и професионалният скептицизъм на фирмата или на член на одиторския екип, са били компрометирани.

- 290.7 Подходът на концептуалната рамка следва да се прилага от професионалните счетоводители с оглед:
- (а) идентифициране на заплахи за независимостта;
  - (б) оценяване на значимостта на идентифицираните заплахи; и
  - (в) прилагане при необходимост на предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво.

Когато професионалният счетоводител установи, че подходящите предпазни мерки не са налице или не могат да бъдат приложени за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да отстрани обстоятелството или взаимоотношението, пораждащо заплахите, или да прекрати или се откаже от ангажимента за одит.

При прилагане на настоящата концептуална рамка професионалният счетоводител следва да използва професионални преценки.

- 290.8 Много различни обстоятелства или комбинации от обстоятелства могат да бъдат уместни при оценяване на заплахите за независимостта. Не е възможно да се дефинира всяка ситуация, която създава заплахи за независимостта и да се определят подходящите действия. Поради това настоящият Кодекс установява концептуална рамка, която изисква фирмите и членовете на одиторските екипи да идентифицират, оценяват и се справят със заплахите за независимостта. Подходът на концептуалната рамка подпомага професионалните счетоводители в практиката при съблюдаване на етичните изисквания на настоящия Кодекс. Този подход обхваща многообразието от обстоятелства, създаващи заплахи за независимостта и е в състояние да предпази професионалният счетоводител от достигане до заключение, че ако дадена ситуация не е изрично забранена, то тя е разрешена.
- 290.9 Параграф 290.100 и следващите разглеждат начина, по който трябва да се прилага подходът на концептуалната рамка по отношение на независимостта. Тези параграфи не обхващат всички обстоятелства и взаимоотношения, които създават или могат да създадат заплахи за независимостта.
- 290.10 При вземане на решение за приемане или продължаване на ангажимент, или относно това дали дадено лице може да е член на одиторския екип, фирмата следва да идентифицира и оцени заплахите за независимостта. Ако заплахите не са на приемливо ниво и решението се отнася до това дали да се приеме даден ангажимент или конкретно лице да се включи в одиторския екип, фирмата следва да установи дали са налице предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво. Ако решението се отнася до това дали да се продължи даден ангажимент, фирмата следва да установи дали някоя от предпазните мерки ще продължи да бъде ефективна за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, или ще е необходимо да се приложат други предпазни мерки, или ще е необходимо ангажиментът да бъде прекратен. Винаги когато по време на ангажимента нова информация относно заплахата за независимостта попадне във вниманието на фирмата, тя следва да оцени значимостта на тази заплахата в съответствие с подхода на концептуалната рамка.
- 290.11 В целия настоящ раздел се правят препратки към значимостта на заплахите за независимостта. При оценяване значимостта на дадена заплахата следва да бъдат взети под внимание както качествени, така и количествени фактори.
- 290.12 В повечето случаи настоящият раздел не предписва конкретна отговорност за действия, свързани с независимостта, на лицата в рамките на фирмата, тъй като отговорността може да варира в зависимост от размера, структурата и организацията на фирмата. Съгласно Международните стандарти за контрол върху качеството от фирмата се изисква да установи политика и процедури, разработени с оглед осигуряване на разумна степен на сигурност, че независимостта се поддържа, когато това е необходимо съгласно съответните етични изисквания. В допълнение, Международните одиторски стандарти изискват съдружникът, отговорен за ангажимента да формира заключение относно съблюдаването на приложимите към ангажимента изисквания за независимост.

#### **Вериги от фирми и фирми, принадлежащи към веригата**

- 290.13 Ако фирмата бъде сметена, че е фирма, принадлежаща към верига от фирми, тя следва да бъде независима от клиентите за одит на останалите фирми в рамките на веригата (освен ако друго не е посочено в настоящия Кодекс). Изискванията за независимост по този раздел, приложими спрямо фирма, принадлежаща към верига от фирми, се прилагат и към всяко предприятие, като консултантска практика или професионална юридическа практика, което отговаря на дефиницията за фирма, принадлежаща към верига от фирми, независимо от това дали самото предприятие отговаря на определението за фирма.
- 290.14 За да увеличат способността си да предоставят професионални услуги фирмите често сформират по-големи структури с други фирми и предприятия. Дали тези по-големи структури създават верига зависи от конкретните факти и обстоятелства, а не от това дали фирмите и предприятията са юридически отделени и обособени. Така например, целта на една по-голяма структура може да е само да улесни прехвърлянето на работа, което само по себе си не отговаря на критериите, необходими за създаването на верига. От друга страна, една по-голяма структура може да бъде

такава, че да цели сътрудничество, а фирмите да споделят едно общо търговско наименование, обща система за контрол върху качеството или значителни професионални ресурси, и съответно да се счита за верига от фирми.

- 290.15 Преценката дали по-голямата структура е верига следва да се направи в светлината на това дали едно разумно и информирано трето лице, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би стигнало вероятно до заключение, че предприятията са асоциирани по такъв начин, че е налице верига. Тази преценка следва да се прилага последователно за цялата верига.
- 290.16 Когато една по-голяма структура цели сътрудничество и очевидно целта ѝ е разпределение на печалбата и разходите между предприятията в рамките на структурата, тя се счита за верига. Разпределянето на незначителни разходи обаче, само по себе си не създава верига. Освен това, ако разпределянето на разходите е ограничено само до тези разходи, свързани с разработването на одиторска методология, наръчници или курсове за обучение, това само по себе си не създава верига. Нещо повече, асоциация между фирма и несвързано по друг начин с нея предприятие, с оглед съвместно предоставяне на услуга или разработване на продукт, само по себе си не създава верига.
- 290.17 Когато по-голямата структура цели сътрудничество и предприятията в рамките на структурата споделят обща собственост, контрол или управление, тя се счита за верига. Това би могло да се постигне чрез договор или с други средства.
- 290.18 Когато по-голямата структура цели сътрудничество и предприятията в рамките на структурата споделят обща политика и процедури за контрол върху качеството, тя се счита за верига. За тази цел общата политика и процедури за контрол върху качеството са тези, които са разработени, въведени и наблюдавани в по-голямата структура.
- 290.19 Когато по-голямата структура цели сътрудничество и предприятията в структурата споделят обща бизнес стратегия, тя се счита за верига. Споделянето на обща бизнес стратегия предполага споразумение между предприятията за постигането на общи стратегически цели. Дадено предприятие не се счита за принадлежащо към верига от фирми само поради факта, че то си сътрудничи с друго предприятие единствено с цел да отговорят съвместно на запитване за предложение за предоставяне на професионална услуга.
- 290.20 Когато по-голямата структура цели сътрудничество и предприятията в рамките на структурата споделят използването на общо търговско наименование, тя се счита за верига. Общото търговско наименование включва общи инициали или общо наименование. Фирмата се счита, че използва общо търговско наименование, ако тя включва, например, общото търговско наименование като част от, или заедно със, своето фирмено наименование, когато съдружник на фирмата подписва одиторски доклад.
- 290.21 Макар дадена фирма да не принадлежи към верига и да не използва общо търговско наименование като част от своето фирмено наименование, тя може да създава впечатление, че принадлежи към верига, ако прави препратка за себе си в своите фирмени или промоционални материали като към член на асоциация от фирми. Съответно, ако не бъде обърнато внимание на начина, по който фирмата описва подобни членства, може да бъде създадено възприятие, че тя принадлежи към верига.
- 290.22 Ако фирма продаде компонент от своята практика, договорът за продажба понякога предвижда, че за ограничен период от време компонентът може да продължи да използва наименованието на фирмата, или елемент от наименованието, въпреки че той вече не е свързан с фирмата. При тези обстоятелства, макар че двете предприятия биха могли да практикуват под едно общо наименование, факт е, че те не принадлежат към по-голяма структура, целяща сътрудничество, и поради това не са фирми, принадлежащи към верига. Когато се представят пред външни лица тези предприятия следва да определят как да оповестят факта, че те не са фирми, принадлежащи към верига.
- 290.23 Когато по-голямата структура цели сътрудничество и предприятията в рамките на структурата споделят значителна част от професионалните ресурси, тя се счита за верига. Професионалните ресурси включват:
- общи системи, които дават възможност на фирмите да обменят информация, като например данни на клиентите, фактуриране и документация за отработеното време;

- съдружници и персонал;
- технически отдели, които предоставят консултации по технически или специфични за отрасъла въпроси, операции или събития, касаещи ангажименти за изразяване на сигурност;
- одиторска методология или ръководства за одит; и
- курсове за обучение и помощни средства.

290.24 Установяването дали споделените професионални ресурси са значителни и съответно фирмите са фирми, принадлежащи към верига, следва да се направи на базата на уместните факти и обстоятелства. Когато споделените ресурси са ограничени до обща одиторска методология или ръководства за одит, без размяна на персонал или клиентска и пазарна информация, малко вероятно е споделените ресурси да бъдат сметнати за значителни. Същото се отнася и до общо начинание за обучение. Когато обаче споделените ресурси включват размяната на хора или информация, като например случаите, при които персоналят се набира от обща кадрова база или в по-голямата структура се създава общ методологичен отдел, за да предоставя на фирмите-участнички методологически съвети, които фирмите е необходимо да следват, разумно и информирано трето лице е по-вероятно да заключи, че споделените ресурси са значителни.

### **Предприятия от обществен интерес**

290.25 Раздел 290 съдържа допълнителни разпоредби, отразяващи степента на обществения интерес в определени предприятия. За целите на настоящия раздел, предприятия от обществен интерес са:

- (а) всички регистрирани на борсата предприятия; и
- (б) всяко предприятие,
  - i. което е определено от законодателството или нормативна разпоредба като предприятие от обществен интерес или
  - ii. за което законодателството или нормативна разпоредба изисква одитът му да бъде осъществен в съответствие със същите изисквания за независимост, както приложимите спрямо одита на регистрираните на борсата предприятия. Такава нормативна разпоредба може да е публикувана от който и да е уместен регулаторен орган, включително и от регулаторен орган в областта на одита.

290.26 Фирмите и организациите-членки се насърчават да определят дали в допълнение към изброените по-горе да третират други предприятия, или определени категории предприятия, като предприятия от обществен интерес, поради това, че имат голям брой или широк кръг заинтересовани лица. Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание включват:

- характера на стопанската дейност, например, държане на активи в качеството на доверено лице за широк кръг заинтересовани лица. Примерите могат да включват финансови институции, като банки и застрахователни дружества, както и пенсионни фондове;
- размера; и
- броя на служителите.

### **Свързани предприятия**

290.27 В случай на клиент за одит, който е регистрирано на борсата предприятие, препратките към клиента за одит в настоящия раздел включват свързаните с клиента предприятия (освен ако друго не е посочено). По отношение на всички останали клиенти за одит, препратките към клиента за одит в настоящия раздел включват свързаните предприятия, върху които клиентът притежава пряк или непряк контрол. Когато одиторският екип знае или има основания да счита, че взаимоотношение или обстоятелство, касаещо друго свързано с клиента предприятие, е уместно за оценяване на независимостта на фирмата от клиента, одиторският екип следва да включи това свързано предприятие при идентифициране и оценяване на заплахите за независимостта и прилагане на подходящите предпазни мерки.

### **Лица, натоварени с общото управление**

290.28 Дори когато не се изисква от настоящия Кодекс, приложимите одиторски стандарти, законодателството или нормативна разпоредба, регулярната комуникация между фирмите и лицата, натоварени с общото управление на клиента за одит се насърчава във връзка с взаимоотношения и други въпроси, които биха могли по мнението на фирмата да окажат обективно влияние върху независимостта. Тази комуникация позволява на лицата, натоварени с общото управление:

- (а) да вземат под внимание преценките на фирмата при идентифициране и оценяване на заплахите за независимостта,
- (б) да разгледат целесъобразността на предпазните мерки, приложени за елиминирание на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, и
- (в) да предприемат подходящите действия.

Подобен подход е особено полезен по отношение заплахите от сплашване и фамилиарност.

При спазване изискванията на настоящия раздел да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, фирмата следва да определи, вземайки под внимание естеството и значението на конкретните обстоятелства и въпроса, който трябва да бъде комуникиран, подходящото лице или лица в структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира. В случай че фирмата комуникира с подгрупа на лицата, натоварени с общо управление, например одитен комитет или физическо лице, фирмата следва да реши дали е необходима също така и комуникация с всички лица, натоварени с общо управление, така че те да бъдат адекватно информирани.

### **Документация**

290.29 Документацията осигурява доказателства за преценките на професионалния счетоводител при формиране на заключенията относно спазването на изискванията за независимост. Липсата на документация не е определяща за това дали фирмата е взела под внимание конкретен въпрос и дали е независима.

Професионалният счетоводител следва да документира заключенията относно спазването на изискванията за независимост и същността на всички уместни обсъждания, подкрепящи тези заключения. Съответно:

- (а) когато се изискват предпазни мерки за свеждане на заплахата до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да документира характера на заплахата и действащите или приложените предпазни мерки, които свеждат заплахата до приемливо ниво; и
- (б) когато дадена заплахата изисква значителен анализ за определяне дали са необходими предпазни мерки и професионалният счетоводител е стигнал до заключение, че такива не са нужни, тъй като заплахата вече е била на приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да документира характера на заплахата и обосновката на заключението.

### **Период на ангажмента**

290.30 Изисква се независимост от клиента за одит както по време на периода на ангажмента, така и по време на периода, обхванат от финансовите отчети. Началото на периода на ангажмента е когато одиторският екип започне да извършва одиторските услуги. Краят на периода на ангажмента е когато е издаден одиторският доклад. Когато ангажментът е с повтарящ се характер, той приключва на по-късната от следните две дати – датата на уведомяването от която и да било от страните, че професионалното взаимоотношение се прекратява или датата на издаване на окончателния одиторски доклад.

290.31 Когато дадено предприятие става клиент за одит по време или след периода, обхванат от финансовите отчети, върху които фирмата ще изрази мнение, фирмата следва да установи дали са създадени заплахите за независимостта, произтичащи от:

- финансови или бизнес взаимоотношения с клиента за одит по време или след периода, обхванат от финансовите отчети, но преди поемане на одиторския ангажмент;
- предходни услуги, предоставяни на клиента за одит.



290.32 Ако на клиента за одит е била предоставена услуга, която не е за изразяване на сигурност, по време или след периода, обхванат от финансовите отчети, но преди одиторският екип да започне да извършва одиторските услуги, и тази услуга не би била разрешена по време на периода на одиторския ангажимент, фирмата следва да оцени всяка заплаха за независимостта, породена от тази услуга. Ако дадена заплаха не е на приемливо ниво, ангажиментът за одит следва да бъде поет единствено ако се приложат предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- невключване на персонала, предоставил услугата, която не е изразяване на сигурност, като членове на одиторския екип;
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на одита и работата по услугата, която не е за изразяване на сигурност, както е целесъобразно; или
- ангажиране на друга фирма, която да оцени резултатите от услугата, която не е за изразяване на сигурност, или да извърши повторно услугата до степента, необходима да може тя да поеме отговорност за тази услуга.

### **Сливания и придобивания**

290.33 Когато в резултат на сливане или придобиване предприятието става свързано предприятие с клиент за одит, фирмата следва да идентифицира и оцени предходните и настоящи интереси и взаимоотношения със свързаното предприятие, които, вземайки пред вид наличните предпазни мерки, биха могли да се отразят на нейната независимост и оттук на способността ѝ да продължи ангажимента за одит след датата на влизане в сила на сливането или придобиването.

290.34 Фирмата следва да предприеме стъпки, необходими за прекратяване към датата на влизане в сила на сливането или придобиването на всички текущи интереси или взаимоотношения, които не са разрешени от настоящия Кодекс. Ако подобен текущ интерес или взаимоотношение, обаче, не може разумно да бъде прекратен до датата на влизане в сила на сливането или придобиването, например поради това, че свързаното предприятие не е в състояние до датата на влизане в сила да осъществи методично преминаване към друг доставчик на услугата, която не е за изразяване на сигурност и която е била оказвана от фирмата, то фирмата следва да оцени заплахата, произтичаща от този интерес или взаимоотношение. Колкото по-значима е заплахата, толкова по-вероятно е обективността на фирмата да бъде компрометирана и тя да не може да продължи като одитор. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- характера и значимостта на интереса или взаимоотношението;
- характера и значимостта на взаимоотношението със свързаното предприятие (например, дали свързаното предприятие е дъщерно предприятие или компания майка); и
- продължителността на периода от време, в рамките на който интересът или взаимоотношението може разумно да бъде прекратено.

Фирмата следва да обсъди с лицата, натоварени с общото управление причините, поради които интересът или взаимоотношението не може разумно да бъде прекратено до датата на влизане в сила на сливането или придобиването и оценката на значимостта на заплахата.

290.35 Ако лицата, натоварени с общото управление, поискат фирмата да продължи като одитор, фирмата ще постъпи така единствено ако:

- (а) интересът или взаимоотношението ще бъдат прекратени във възможно най-краткия разумен срок и при всички случаи в рамките на шест месеца от датата на влизане в сила на сливането или придобиването;
- (б) всяка лице, което притежава подобен интерес или взаимоотношение, включително такива, породени от извършването на услуга, която не е за изразяване на сигурност и която не би била разрешена съгласно настоящия раздел, няма да бъде член на екипа по ангажимента за одит или лице, отговорно за прегледа за контрол върху качеството на ангажимента; и
- (в) подходящи преходни мерки, когато е необходимо, бъдат приложени и обсъдени с лицата, натоварени с общото управление. Примерите за преходни мерки включват:

- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на одита или работата по услугата, която не е за изразяване на сигурност, както е целесъобразно;
  - ангажиране на професионален счетоводител, който не е член на фирмата, изразяваща мнение върху финансовия отчет, и който да извърши преглед, равносilen на преглед за контрол върху качеството на ангажимента; или
  - ангажиране на друга фирма, която да оцени резултатите от услугата, която не е за изразяване на сигурност, или да извърши повторно услугата до степента, необходима да може тя да поеме отговорност за тази услуга.
- 290.36 Фирмата може да е приключила значителен обем от работата по одита преди датата на влизане в сила на сливането или придобиването и може да е в състояние да завърши оставащите одиторски процедури в рамките на кратък срок от време. При такива обстоятелства, ако лицата, натоварени с общото управление поискат фирмата да приключи одита, продължавайки с интереса или взаимоотношението, идентифицирани в параграф 290.33, фирмата ще постъпи така, единствено ако:
- (а) е оценила значимостта на заплахата, породена от този интерес или взаимоотношение и е обсъдила тази оценка с лицата, натоварени с общото управление;
  - (б) спазва изискванията по параграф 290.35 подточки (ii) – (iii); и
  - (в) престава да бъде одитора не по-късно от издаване на одиторския доклад.
- 290.37 Когато разглежда предходни или текущи интереси и взаимоотношения, обхванати от параграфи 290.33 до 290.36, фирмата следва да установи дали, дори всички изисквания да могат да бъдат изпълнени, интересите и взаимоотношенията пораждаат заплахи, които биха останали толкова значими, че обективността би била компрометирана и ако това е така, фирмата следва да престане да бъде одиторът.
- 290.38 Професионалният счетоводител следва да документа всички интереси или взаимоотношения, обхванати от параграфи 290.34 и 36, които няма да бъдат прекратени до датата на влизане в сила на сливането или придобиването, причините, поради които няма да бъдат прекратени, приложените преходни мерки, резултатите от обсъждането с лицата, натоварени с общото управление, както и обосновката защо предишни и текущи интереси и взаимоотношения не пораждаат заплахи, които биха останали толкова значими, че обективността да бъде компрометирана.

#### **Нарушаване на разпоредба от настоящия Раздел**

- 290.39 Случай на нарушаване на разпоредба от настоящия Раздел може да възникне, независимо че фирмата разполага с политики и процедури, разработени с цел да й предоставят разумна степен на сигурност, че се съблюдава независимост. Последица от нарушаването може да е необходимостта от прекратяване на ангажимента за одит.
- 290.40 Когато фирмата достигне до заключение, че е възникнало нарушение, фирмата следва да прекрати, преустанови временно или елиминира участието или взаимоотношението, предизвикало нарушаването и да адресира последствията от това нарушение.
- 290.41 Когато бъде идентифицирано нарушение, фирмата следва да прецени дали съществуват законови или регулаторни изисквания по отношение на това нарушение и ако случаят е такъв, следва да изпълни тези изисквания. Фирмата следва да обмисли докладване на нарушението до организацията членка или до съответния регулаторен или надзорен орган, в случай че такова докладване е общоприета практика или е очаквано в конкретната юрисдикция.
- 290.42 Когато бъде идентифицирано нарушение, фирмата, в съответствие със своите политики и процедури, следва своевременно да комуникира нарушението до съдружника, отговорен за ангажимента, до лицата, носещи отговорност за политиките и процедурите по отношение на независимостта, до други подходящи служители на фирмата или, когато това е уместно, на мрежата от фирми, както и до лицата, обект на изискванията за независимост, които трябва да вземат съответните мерки. Фирмата следва да оцени значимостта на това нарушение и неговото влияние върху обективността

на фирмата и способността ѝ да издаде одиторски доклад. Значимостта на нарушението ще зависи от фактори, като:

- естеството и продължителността на нарушението;
- броя и естеството на предходни нарушения по отношение на текущия ангажимент за одит;
- дали член на одиторския екип е знаел за интереса/участието или взаимоотношението, което е предизвикало нарушението;
- дали лицето, което е предизвикало нарушението, е член на одиторския екип или е друго лице, за което са в сила изисквания за независимост;
- в случай че нарушението е свързано с член на одиторския екип – ролята на това лице;
- ако нарушението е предизвикано от предоставянето на професионална услуга, ефекта от тази услуга, ако има такъв, върху счетоводната документация или сумите, отчетени във финансовия отчет, върху който фирмата ще изразява мнение; и
- мащаба на заплахата, свързана с личен интерес, застъпничество, сплашване или други заплахи, породени от това нарушение.

290.43 В зависимост от значимостта на нарушението, може да е необходимо ангажиментът за одит да бъде прекратен или да е възможно да бъдат предприети мерки, които да адресират последствията от нарушаването по удовлетворителен начин. Фирмата следва да реши дали такива мерки могат да бъдат предприети или дали това ще е уместно при конкретните обстоятелства. При вземането на това решение фирмата следва да използва професионална преценка и да вземе под внимание дали разумна и информирана трета страна, отчитайки значимостта на нарушението, мерките, които трябва да бъдат предприети и всички конкретни факти и обстоятелства, които са на разположение на професионалния счетоводител към този момент, вероятно би достигнала до заключение, че обективността на фирмата ще бъде компрометирана и следователно фирмата няма да е в състояние да издаде одиторски доклад.

290.44 Примерите за мерки, които фирмата би могла да обмисли, включват:

- отстраняване на съответното лице от одиторския екип;
- извършване на допълнителен преглед на засегнатата одиторска работа или повторното извършване на тази работа в необходимата степен, като и в двата случая се използва различен персонал;
- отправяне на препоръка до клиента за одит да ангажира друга фирма, която да направи преглед или да извърши повторно, в необходимата степен, засегнатата одиторска работа; и
- когато нарушението се отнася до услуга, която не е за изразяване на сигурност и която засяга счетоводната документация или сума, отчетена във финансовия отчет, ангажиране на друга фирма, която да оцени резултатите от услугата или да извърши повторно тази услуга в необходимата степен, която да ѝ даде възможност да поеме отговорност за тази услуга.

290.45 В случай че фирмата реши, че не могат да бъдат предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да информира във възможно най-кратък срок лицата, натоварени с общо управление, и да предприеме стъпките, необходими за прекратяване на ангажимента за одит в съответствие с приложимите законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до прекратяването на ангажимент за одит. Когато прекратяването не е разрешено от законодателството или нормативна разпоредба, фирмата следва да изпълни всички изисквания за докладване или оповестяване.

290.46 В случай че фирмата реши, че могат да бъдат предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да обсъди нарушението и мерките, които е предприела или предлага да предприеме с лицата, натоварени с общо управление. Фирмата следва да обсъди нарушението и мерките във възможно най-кратък срок, освен ако лицата, натоварени с общо управление не са посочили алтернативни срокове за докладване на не толкова значими нарушения. Въпросите, които да бъдат обсъдени, следва да включват:

- значимостта на нарушението, включително неговото естество и продължителност;
- как е възникнало нарушението и как е било идентифицирано;
- предприетите или предлаганите да бъдат предприети мерки и аргументацията на фирмата относно това защо тези мерки ще адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението и ще й предоставят възможност да издаде одиторски доклад;
- заключението, че според професионалната преценка на фирмата нейната обективност не е била компрометирана и логическата обосновка на това заключение; и
- стъпките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме, за да намали или избегне риска от възникване на следващи нарушения.

290.47 Фирмата следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, всички въпроси, обсъдени в съответствие с параграф 290.46 и да получи съгласието на лицата, натоварени с общо управление, че могат да бъдат предприети мерки или вече са предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението. Комуникацията следва да включва описание на имащите отношение към нарушението политики и процедури на фирмата, които са разработени с цел да й предоставят разумна степен на сигурност, че се съблюдава независимост, както и стъпките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме, за да намали или избегне риска от възникване на следващи нарушения. Ако лицата, натоварени с общо управление, не са съгласни, че мерките адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да предприеме необходимите стъпки за прекратяване на ангажимента за одит, когато това е разрешено от законодателството или нормативна разпоредба, в съответствие с приложимите законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до прекратяването на ангажимент за одит. Когато прекратяването не е разрешено от законодателството или нормативна разпоредба, фирмата следва да изпълни всички изисквания за докладване или оповестяване.

290.48 Ако нарушението е възникнало преди издаването на предходния одиторски доклад, фирмата следва да изпълни изискванията на настоящия раздел при оценяване значимостта на нарушението и неговия ефект върху обективността на фирмата и способността й да издаде одиторски доклад в текущия период. Фирмата следва да вземе под внимание също така ефекта от това нарушение, ако има такъв, върху обективността на фирмата във връзка с предходно издадени одиторски доклади и възможността за оттеглянето на тези одиторски доклади, както и да обсъди въпроса с лицата, натоварени с общо управление.

290.49 Фирмата следва да документира нарушението, предприетите мерки, взетите ключови решения и всички въпроси, обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, както и обсъжданията с организацията членка и съответния регулаторен или надзорен орган. Когато фирмата продължава с ангажимента за одит, въпросите, които трябва да бъдат документирани следва да включват и заключението, че според професионалната преценка на фирмата обективността не е била компрометирана, както и аргументацията относно това защо предприетите действия адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, така че фирмата да може да издаде одиторски доклад.

#### **Параграфи 290.50 до 290.99 умишлено са оставени без съдържание.**

#### **Прилагане на подхода на концептуалната рамка към независимостта**

290.100 Параграфи 290.102 до 290.228 описват конкретни обстоятелства и взаимоотношения, които създават или могат да създадат заплахи за независимостта. Параграфите описват потенциалните заплахи и видовете предпазни мерки, които могат да бъдат подходящи за елиминирането на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, като идентифицират определени ситуации, при които никакви предпазни мерки не биха могли да намалат заплахите до приемливо ниво. Параграфите не описват всички обстоятелства и взаимоотношения, които пораждат или могат да създадат заплахи за независимостта. Фирмата и членовете на одиторския екип следва да оценяват последиците от

сходни, но различни обстоятелства и взаимоотношения, за да решат дали предпазни мерки, включително предпазните мерки по параграфи 200.12 до 200.15, могат при необходимост да бъдат приложени с оглед елиминирането на заплахите за независимостта или свеждането им до приемливо ниво.

290.101 Параграфи 290.102 до 290.125 съдържат препратки към съществеността на финансов интерес, заем или гаранция или към значимостта на дадено бизнес взаимоотношение. За да се определи дали подобен интерес е съществен за дадено лице, може да бъде взета под внимание комбинираната нетна стойност на лицето и неговите най-близки членове на семейството.

#### **Финансови интереси**

290.102 Притежаването на финансов интерес в клиент за одит може да породи заплахата, свързана с личен интерес. Наличието и значимостта на евентуално създадена заплахата зависи от:

- (а) ролята на лицето, притежаващо финансовия интерес,
- (б) дали финансовият интерес е пряк или непряк, и
- (в) съществеността на финансовия интерес.

290.103 Финансовите интереси могат да бъдат притежавани чрез посредник (например, дружество за колективно инвестиране, имуществена маса или доверителна собственост). Определянето дали подобни финансови интереси са преки или непреки ще зависи от това дали бенефициентът притежава контрол върху инвестиционното дружество или способност да се оказва влияние върху инвестиционните му решения. Когато контрол върху инвестиционното дружество или способност да се оказва влияние върху инвестиционните му решения са налице, настоящият Кодекс определя такъв финансов интерес като пряк финансов интерес. И обратно, когато бенефициентът на финансовия интерес не притежава контрол върху инвестиционното дружество или способност да оказва влияние върху инвестиционните му решения, настоящият Кодекс определя такъв финансов интерес като непряк финансов интерес.

290.104 Ако член на одиторския екип, най-близък член на семейството на това лице или фирмата притежават пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента за одит, създадената заплахата, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, никой от изброените - член на одиторския екип, най-близък член на семейството на това лице и фирмата - не следва да притежава пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента.

290.105 Когато член на одиторския екип има близък родственик, за когото на члена на одиторския екип е известно, че притежава пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента за одит, създадена е заплахата, свързана с личен интерес. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между члена на одиторския екип и близкия родственик; и
- съществеността на финансовия интерес за близкия родственик.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- близкият родственик в най-краткия практически възможен срок се освобождава от финансовия интерес като цяло или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен;
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на члена на одиторския екип; или
- отстраняване на лицето от одиторския екип.

290.106 Ако член на одиторския екип, най-близък член на семейството на това лице или фирмата притежава пряк или съществен непряк финансов интерес в предприятие, което притежава контролиращо участие в клиента за одит и клиентът е съществен за предприятието, създадената заплахата, свързана с

личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, никой от изброените - член на одиторския екип, най-близък член на семейството на това лице и фирмата - не следва да притежава подобен финансов интерес.

- 290.107 Притежаването от страна на план за пенсионни доходи на фирмата на пряк или съществен непряк финансов интерес в клиент за одит поражда заплаха, свързана с личен интерес. Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво.
- 290.108 Ако други съдружници или техни най-близки членове на семейството, от офиса, в който съдружникът, отговорен за ангажимента, практикува във връзка с ангажимент за одит, притежават пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в този клиент за одит, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, нито такива съдружници, нито най-близки членове на семействата им, следва да притежават подобни финансови интереси в такъв клиент за одит.
- 290.109 Офисът, в който съдружникът, отговорен за ангажимента практикува във връзка с ангажимента за одит, не е задължително офиса, към който е назначен този съдружник. Съответно, когато съдружникът, отговорен за ангажимента, се намира в различен офис от този, в който се намират останалите членове на одиторския екип, следва да се използва професионална преценка, за да се определи, в кой офис практикува съдружникът във връзка с този ангажимент.
- 290.110 Ако други съдружници и служители с управленски функции, предоставящи услуги, които не са за изразяване на сигурност на клиент за одит, с изключение на тези, чието участие е минимално, както и най-близки членове на семействата им, притежават пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиент за одит, създадената заплаха, свързана с личен интерес би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно, нито този персонал, нито най-близките членове на семействата им, следва да притежават подобни финансови интереси в такъв клиент за одит.
- 290.111 Независимо от параграфи 290.108 и 290.110, притежаването на финансов интерес в клиент за одит от най-близък член на семейството на:
- (а) съдружник, намиращ се в офиса, където съдружникът, отговорен за ангажимента, практикува във връзка с ангажимента за одит, или
  - (б) съдружник и служител с управленски функции, предоставящи на клиента за одит услуги, които не са за изразяване на сигурност,
- се счита, че не компрометира независимостта, ако финансовият интерес е получен в резултат на техните права на служители (например, посредством планове за пенсии или опции за акции) и при необходимост са приложени предпазни мерки за елиминиране на заплахите за независимостта или за свеждането им до приемливо ниво. Когато най-близък член на семейството, обаче, има или придобие право да се освободи от финансовия интерес, или в случаите на опции за акции – от правото да се упражни опцията, освобождаването от финансовия интерес или изгубването на правото следва да стане в най-краткия практически възможен срок.
- 290.112 Заплаха, свързана с личен интерес може да бъде създадена, ако фирмата или член на одиторския екип, или най-близък член на семейството на това лице, притежава финансов интерес в предприятие и клиентът за одит от своя страна също притежава финансов интерес в това предприятие. Независимостта, обаче, се счита, че не е компрометирана, ако тези интереси са несъществени и клиентът за одит не може да упражнява съществено влияние върху предприятието. Ако подобен интерес е съществен за която и да е от страните и клиентът за одит може да упражнява значително влияние върху другото предприятие, никакви предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата до приемливо ниво. Съответно, фирмата не следва да има такъв интерес, като всяко лице с подобен интерес преди да стане член на одиторския екип следва или:
- (а) да се освободи от интереса; или

- (б) да се освободи от достатъчна част от интереса, така че оставащият интерес вече да не е съществен.

290.113 Заплаха, свързана с личен интерес, заплаха от фамилиарност или сплашване, могат да бъдат създадени, ако член на одиторския екип или най-близък член на семейството на това лице, или фирмата притежават финансов интерес в предприятие, когато е известно, че директор, отговорно длъжностно лице или контролиращ собственик в клиента за одит, също притежава финансов интерес в това предприятие. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- ролята на професионалното лице в одиторския екип;
- дали собствеността върху предприятието е непублична и от затворен тип или предприятието има широк кръг акционери;
- дали интересът дава на инвеститора възможност да упражнява контрол или значително влияние върху предприятието; и
- съществеността на финансовия интерес.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на члена на одиторския екип, притежаващ финансовия интерес, от екипа; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на члена на одиторския екип.

290.114 Притежаването от страна на фирмата, член на одиторския екип или най-близък член на семейството на това лице, на пряк финансов интерес или на съществен непряк финансов интерес в клиента за одит в качеството на попечител поражда заплаха, свързана с личен интерес. По подобен начин заплаха, свързана с личен интерес, се създава, когато

- (а) съдружник в офиса, където съдружникът, отговорен за ангажимента практикува във връзка с одита,
- (б) други съдружници и служители с управленски функции, предоставящи на клиента за одит услуги, които не са за изразяване на сигурност, с изключение на тези, чието участие е минимално, или
- (в) техните най-близки членове на семейството притежават пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента за одит в качеството на попечител.

Такъв интерес не следва да бъде притежаван, освен ако:

- (а) нито попечителят, нито най-близък член на семейството му, нито фирмата са бенефициенти по отношение на доверителния фонд;
- (б) интересът в клиента за одит, притежаван от доверителния фонд не е съществен за доверителната собственост;
- (в) доверителният фонд не е в състояние да упражнява значителна влияние върху клиента за одит; и
- (г) попечителят, най-близките членове на семейството му и фирмата не могат да оказват значително влияние върху инвестиционните решения, включително и относно финансовия интерес в клиента за одит.

290.115 Членовете на одиторския екип следва да установят дали е създадена заплаха, свързана с личен интерес, породена от всякакви известни финансови интереси в клиента за одит, притежавани от други лица, включително:

- (а) съдружници и професионални служители във фирмата, извън посочените по-горе, или техни най-близки членове на семейството; и
- (б) лица в близки лични взаимоотношения с член на одиторския екип.

Дали тези интереси пораждат заплахата, свързана с личен интерес ще зависи от фактори като:

- организационната, оперативна и отчетна структура на фирмата; и
- характера на взаимоотношението между лицето и члена на одиторския екип.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване от одиторския екип на члена с личното взаимоотношение;
- изключване на члена на одиторския екип от всеки по-значителен процес на вземане на решения, касаещи ангажимента за одит; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на члена на одиторския екип.

290.116 Ако фирмата, съдружник или служител в нея, или най-близък член на семействата им, получи пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиент за одит, например, посредством наследство, подарък или в резултат на сливане, и подобен интерес не би бил разрешен да се притежава съгласно настоящия раздел, то тогава:

- (а) ако интересът е получен от фирмата, тя следва незабавно да се освободи от финансовия интерес или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен;
- (б) ако интересът е получен от член на одиторския екип или от най-близък член на семейството му, лицето, получило финансовия интерес следва незабавно да се освободи от него или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен; или
- (в) ако интересът е получен от лице, което не е член на одиторския екип, или от най-близък член на семейството му, освобождаването от финансовия интерес или от достатъчна част от него, така че оставащият интерес вече да не е съществен, следва да стане във възможно най-кратък срок. Докато не е извършено освобождаването от финансовия интерес, следва да се установи дали са необходими някакви предпазни мерки.

### **Заеми и гаранции**

290.117 Заем, или гаранция по заем, предоставени на член на одиторския екип, най-близък член на семейството му или на фирмата, от клиента за одит, който е банка или подобна институция, може да породи заплахата за независимостта. Ако заемът или гаранцията не са предоставени при обичайните процедури и условия за отпускане на заеми, би била създадена заплахата, свързана с личен интерес, която е толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно, нито член на одиторския екип, нито най-близки членове на семейството му, нито фирмата следва да приемат подобни заеми или гаранции.

290.118 Ако заем за фирмата от клиент за одит, който е банка или подобна институция, бъде предоставен при обичайни процедури и условия за отпускане на заеми, и той е съществен за клиента за одит или фирмата, получаваща заема, може да е възможно да се приложат предпазни мерки за свеждане на заплахата, свързана с личен интерес, до приемливо ниво. Пример за подобна предпазна мярка е извършването на преглед на работата от страна на професионален счетоводител от принадлежаща към веригата фирма, която нито участва в одита, нито е получател на заема.

290.119 Заем, или гаранция по заем, от клиент за одит, който е банка или подобна институция, на член на одиторския екип, или на най-близък член на неговото семейство, не създава заплахата за независимостта, ако заемът или гаранцията са предоставени при обичайни процедури и условия за отпускане на заеми. Примерите за подобни заеми включват ипотечни жилищни кредити, банков овърдрафт, кредит за закупуване на автомобил и салда по кредитни карти.

290.120 Ако фирмата, или член на одиторския екип, или най-близък член на неговото семейство, приеме заем, или има гаранция по заем, от клиент за одит, който не е банка или подобна институция,



създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, освен случаите, когато заемът или гаранцията са несъществени, както за (а) фирмата или члена на одиторския екип или най-близък член на неговото семейство, така и за (б) клиента.

290.121 По подобен начин, ако фирмата, или член на одиторския екип, или най-близък член на неговото семейство, предостави или гарантира заем на клиент за одит, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, освен в случаите, когато заемът или гаранцията са несъществени, както за (а) фирмата или члена на одиторския екип или най-близък член на неговото семейство, така и за (б) клиента.

290.122 Ако фирмата, или член на одиторския екип или най-близък член на семейството му, притежава депозит или сметка при клиент, който е банка, брокер или подобна институция, не се поражда заплаха за независимостта, ако депозитът или сметката се държат при обичайни търговски условия.

### **Бизнес взаимоотношения**

290.123 Тясно бизнес взаимоотношение между фирмата, или член на одиторския екип или най-близък член на семейството му, и клиентът за одит или неговото ръководство, се поражда от търговско взаимоотношение или общ финансов интерес и може да създаде заплахи, свързани с личен интерес или сплашване. Примерите за такива взаимоотношения включват:

- наличие на финансов интерес в предприятие, което е съвместно с клиента или с контролиращ собственик, директор, отговорно длъжностно лице или друго лице, изпълняващо висши ръководни дейности за този клиент;
- споразумения за комбиниране на една или повече услуги или продукти на фирмата с една или повече услуги или продукти на клиента, като пакетът се търгува на пазара с референция към двете страни;
- споразумения за разпространение или маркетинг, съгласно които фирмата осъществява дистрибуция или пласмент на пазара на продуктите или услугите на клиента или клиентът осъществява дистрибуция или пласмент на пазара на продуктите или услугите на фирмата.

Освен случаите, когато финансовият интерес е несъществен и бизнес взаимоотношението е незначително за фирмата и за клиента или неговото ръководство, създадената заплаха би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, освен ако финансовият интерес не е несъществен и бизнес взаимоотношението не е незначително, не следва да се встъпва в това бизнес взаимоотношение или то следва да бъде сведено до ниво, при което ще е незначително, или да бъде прекратено.

В случаите, когато става въпрос за член на одиторския екип, освен ако финансовият интерес не е несъществен и бизнес взаимоотношението не е незначително за този член, лицето следва да бъде отстранено от одиторския екип.

Ако бизнес взаимоотношението е между най-близък член от семейството на член на одиторския екип, от една страна, и клиента за одит или неговото ръководство, от друга, значимостта на всяка заплаха следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво.

290.124 Бизнес взаимоотношение, свързани с участия, държани от фирмата, член на одиторския екип или най-близък член на неговото семейство, в непублично дружество от затворен тип, при което клиентът за одит или негов директор или отговорно длъжностно лице, или група такива лица, също притежават интерес в това дружество, не поражда заплахи за независимостта, ако:

- (а) бизнес взаимоотношението е незначително за фирмата, члена на одиторския екип или най-близък член на семейството му, и за клиента; и
- (б) финансовият интерес е несъществен за инвеститора или групата инвеститори; и
- (в) финансовият интерес не дава на инвеститора или групата инвеститори възможността да контролират непубличното дружество от затворен тип..

290.125 Закупуването от страна на фирмата, член на одиторския екип или най-близък член на семейството му, на стоки и услуги от клиент за одит обикновено не поражда заплахата за независимостта, ако сделката е в рамките на нормалната стопанска дейност и при справедливи пазарни условия. Подобни сделки, обаче, могат да са от такова естество и обхват, че да създадат заплахата, свързана с личен интерес. Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- елиминиране или намаляване обхвата на сделката; или
- отстраняване на лицето от одиторския екип.

#### **Семейни и лични взаимоотношения**

290.126 Семейните или лични взаимоотношения между член на одиторския екип и директор, отговорно длъжностно лице или определени служители (в зависимост от тяхната роля) на клиента за одит, могат да създадат заплахата, свързана с личен интерес, фамилиарност или сплъшване. Наличието и значимостта на евентуални заплахата ще зависят от редица фактори, включително отговорностите на лицето в одиторския екип, ролята на члена на семейството или на друго лице в рамките на клиента и близостта на взаимоотношението.

290.127 Когато най-близък член от семейството на член на одиторския екип е:

- (а) директор или отговорно длъжностно лице в клиента за одит; или
- (б) служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение,

или е бил на такава позиция по време на период, обхванат от ангажимента или от финансовите отчети, заплахите за независимостта могат да бъдат сведени до приемливо ниво единствено чрез отстраняване на лицето от одиторския екип. Близостта на взаимоотношението е такава, че никакви други предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата до приемливо ниво. Съответно никое лице, което е в подобно взаимоотношение, не следва да бъде член на одиторския екип.

290.128 Заплахата за независимостта се създават, когато най-близък член от семейството на член на одиторския екип е служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху финансовото състояние на клиента, финансовите резултати от дейността му или паричните му потоци. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- позицията, заемана от този най-близък член на семейството; и
- ролята на професионалното лице в одиторския екип.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от одиторския екип; или
- структуриране на отговорностите на одиторския екип така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на този най-близък член на семейството.

290.129 Заплахата за независимостта се създават, когато близък родственик на член на одиторския екип е:

- (а) директор или отговорно длъжностно лице при клиента за одит; или
- (б) служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между члена на одиторския екип и този близък родственик;
- позицията, заемана от този близък родственик; и
- ролята на професионалното лице в одиторския екип.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от одиторския екип; или
- структуриране на отговорностите на одиторския екип така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на този близък родственик.

290.130 Заплахи за независимостта се създават, когато член на одиторския екип е в близки взаимоотношения с лице, което не е най-близък член на семейството или близък родственик, но което е директор, отговорно длъжностно лице или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение. Член на одиторския екип, който е в подобно взаимоотношение следва да се консултира в съответствие с политиката и процедурите на фирмата. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между това лице и члена на одиторския екип;
- позицията, която това лице заема при клиента; и
- ролята на професионалното лице в одиторския екип.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на професионалното лице от одиторския екип; или
- структуриране на отговорностите на одиторския екип така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на лицето, с което професионалното лице е в близки взаимоотношения.

290.131 Заплахи, свързани с личен интерес, фамилиарност или сплашване, могат да бъдат създадени от лични или семейни взаимоотношения между (а) съдружник или служител на фирмата, който не е член на одиторския екип и (б) директор или отговорно длъжностно лице в клиента за одит, или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение. Съдружниците и служителите на фирмата, на които е известно подобно взаимоотношение следва да се консултират в съответствие с политиката и процедурите на фирмата. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между съдружника или служителя на фирмата и директора, отговорното длъжностно лице или служителя на клиента;
- взаимодействието на съдружника или служителя на фирмата с одиторския екип;
- позицията на съдружника или служителя в рамките на фирмата; и
- позицията, която даденото лице заема при клиента.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- структуриране на отговорностите на съдружника или служителя с оглед намаляване на потенциалното влияние върху ангажимента за одит; или

- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на съответната одиторска работа.

#### **Наемане на работа при клиент за одит**

290.132 Заплахи от фамилиарност или сплашване могат да бъдат създадени, ако директор, отговорно длъжностно лице на клиента за одит или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, е бил член на одиторския екип или съдружник във фирмата.

290.133 Ако бивш член на одиторския екип или съдружник във фирмата се е присъединил към клиента за одит на такава позиция и между фирмата и това лице продължава да съществува значителна връзка, заплахата би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, ако бивш член на одиторския екип или съдружник се присъедини към клиента за одит в качеството на директор, отговорно длъжностно лице или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, би се счело, че независимостта е компрометирана, освен в случаите, когато:

- лицето няма право на никакви доходи или плащания от страна на фирмата, освен тези, които се извършват в съответствие с фиксирани, предварително определени споразумения и евентуалната сума, дължима на лицето не е съществена за фирмата;
- лицето е преустановило участието си и не създава впечатление, че участва в бизнеса или професионалните дейности на фирмата.

290.134 Ако бивш член на одиторския екип или съдружник във фирмата се е присъединил към клиента за одит на такава позиция и между фирмата и това лице не остава да съществува значителна връзка, наличието и значимостта на евентуалните заплахи от фамилиарност или сплашване ще зависят от фактори като:

- позицията, която лицето е заемало при клиента;
- евентуалната ангажираност на това лице с одиторския екип;
- продължителността на периода от време, който е изминал откакто лицето е било член на одиторския екип или съдружник във фирмата; и
- позицията, която лицето е заемало в рамките на одиторския екип или фирмата, например, дали лицето е било отговорно за поддържане на регулярни контакти с ръководството или с лицата, натоварени с общото управление на клиента.

Значимостта на създадените заплахи следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- модифициране на плана на одита;
- назначаване в одиторския екип на лица, които имат достатъчен опит във връзка с лицето, което се е присъединило към клиента; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на бившия член на одиторския екип.

290.135 Ако бивш съдружник във фирмата се е присъединил преди това към дадено предприятие на такава позиция и предприятието впоследствие става клиент за одит на фирмата, значимостта на всяка заплахата за независимостта следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво.

290.136 Заплаха, свързана с личен интерес се създава, когато член на одиторския екип участва в ангажимент за одит, като същевременно се знае, че той ще се присъедини, или може да се присъедини, към клиента в някакъв бъдещ момент. Политиката и процедурите на фирмата следва да изискват членовете на одиторския екип да уведомят фирмата, когато встъпват в преговори за наемане на

работа при клиент. При получаване на такова уведомление, значимостта на заплахата следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането ѝ или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от одиторския екип; или
- преглед на всички направените от това лице значителни преценки по времето когато е било част от екипа.

*Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес*

290.137 Заплахи от фамилиарност или сплашване се създават, когато ключов съдружник по одита се присъедини към клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, в качеството на:

- (а) директор или отговорно длъжностно лице на предприятието; или
- (б) служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

Независимостта би се счела за компрометирана, освен ако след като съдружникът е престанал да бъде ключов съдружник по одита, предприятието от обществен интерес не е публикувало одитирани финансови отчети, обхващащи период, не по-кратък от дванадесет месеца и съдружникът не е бил член на одиторския екип във връзка с одита на тези финансови отчети.

290.138 Заплаха от сплашване се създава, когато лицето, което е било старши или управляващ съдружник във фирмата (главен изпълнителен директор или негов еквивалент) се присъедини към клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, в качеството на:

- (а) служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на предприятието или на неговите финансови отчети или
- (б) директор или отговорно длъжностно лице на предприятието.

Независимостта би се счела за компрометирана, освен ако не са изминали дванадесет месеца след като лицето е било старши или управляващ съдружник (главен изпълнителен директор или негов еквивалент) във фирмата.

290.139 Счита се, че независимостта не е компрометирана, ако в резултат на бизнес комбинация бивш ключов съдружник по одита или лицето, което е било старши или управляващ съдружник, е на позиция, съгласно описаното в параграфи 290.137 и 290.138, и:

- (а) позицията не е била заета в очакване на бизнес комбинацията;
- (б) всички доходи или плащания, дължими от фирмата на бившия съдружник са изцяло уредени, освен в случаите, когато се извършват в съответствие с фиксирани, предварително определени споразумения и евентуалната сума, дължима на съдружника не е съществена за фирмата;
- (в) бившият съдружник е преустановило участието си и не създава впечатление, че участва в бизнеса или професионалните дейности на фирмата; и
- (г) позицията, заемана от бившия съдружник в клиента за одит е обсъдена с лицата, натоварени с общото ръководство.

### **Временно назначаване на персонал**

290.140 Заемането на персонал от фирмата на клиента за одит може да създаде заплахата от преглед на собствената работа. Това съдействие може да бъде предоставено, но само за кратък период от време, като персоналят на фирмата не следва да е ангажиран с:

- (а) предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, които не биха били разрешени съгласно настоящия раздел; или
- (б) поемане на управленски отговорности.

При всички обстоятелства клиентът за одит следва да носи отговорност за ръководството и осъществяването на надзор върху предоставения назаем персонал.

Значимостта на всяка заплаха следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- осъществяване на допълнителен преглед върху работата, извършена от предоставения назаем персонал;
- непредоставянето на този персонала одиторски отговорности за функции или дейности, осъществявани от персонала в течение на временното назначение; или
- невключването на предоставения назаем персонал като членове на одиторския екип.

#### **Неотдавнашен трудов стаж при клиент за одит**

290.141 Заплахи, свързани с личен интерес, от преглед на собствената работа или от фамилиарност, могат да бъдат създадени, ако член на одиторския екип до неотдавна е служил като директор, отговорно длъжностно лице или служител на клиента за одит. Такъв би бил случаят, например, когато член на одиторския екип трябва да оценява елементи на финансовите отчети, за които този член, по времето, когато е бил при клиента, е изготвил счетоводната документация.

290.142 Ако по време на периода, обхванат от одиторския доклад, член на одиторския екип е служил като директор или отговорно длъжностно лице на клиента за одит, или като служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, създадената заплаха би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, такива лица не следва да бъдат назначавани в одиторския екип.

290.143 Заплахи, свързани с личен интерес, от преглед на собствената работа или от фамилиарност, могат да бъдат създадени, ако преди периода, обхванат от одиторския доклад, член на одиторския екип е служил като директор или отговорно длъжностно лице на клиента за одит, или като служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху изготвянето на счетоводната документация на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение. Така например, подобни заплахи биха били създадени, ако взето от това лице решение или извършена от него работа през този предходен период, по времето, когато е бил нает от клиента, трябва да бъдат оценени в настоящия период като част от текущия ангажимент за одит. Наличието и значимостта на евентуални заплахи ще зависят от фактори като:

- позицията, заемана от лицето при клиента;
- продължителността на периода от време след като лицето е напуснало клиента; и
- ролята на професионалното лице в одиторския екип.

Значимостта на всяка заплаха следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е осъществяването на преглед върху работата, извършена от лицето като член на одиторския екип.

#### **Работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за одит**

290.144 Ако съдружник или служител на фирмата работи като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за одит, създадените заплахи, свързани с личен интерес и от преглед на собствената работа, биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Съответно, нито един съдружник или служител не следва да работи като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за одит.

290.145 Позицията „секретар на дружеството” има различни значения в различните юрисдикции. Задълженията могат да варират от административни задължения, като управление на персонала и поддържане на документите и регистрите на дружеството, до най-разнообразни други задължения, като гарантирането, че дружеството спазва всички нормативни разпоредби или като предоставянето

на консултации по въпроси свързани с корпоративното управление. В общия случай, тази позиция се разглежда като предполагаща тясна връзка с предприятието.

290.146 Ако съдружник или служител на фирмата работи като секретар на дружеството за клиент за одит, създават се заплахи от преглед на собствената работа и от застъпничество, които обикновено биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Независимо от параграф 290.144, когато тази практика е изрично разрешена от местното законодателство, професионалните правила или практика и при условие че ръководството взема всички уместни решения, задълженията и дейностите следва да бъдат ограничени до тези с рутинен и административен характер, като изготвяне на протоколи и поддържане на задължителните отчети. При тези обстоятелства значимостта на евентуалните заплахи следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво.

290.147 Извършването на рутинни административни услуги в подкрепа на функцията на секретар на дружеството или предоставянето на консултации във връзка с административни въпроси, свързани с работата като секретар на дружеството, в общия случай не създава заплахи за независимостта, доколкото ръководството на клиента взема всички уместни решения.

### **Продължително асоцииране на старшия персонал (включително ротация на съдружниците) с клиент за одит**

#### *Общи разпоредби*

290.148 Заплахи от фамилиарност и свързани с личен интерес се създават, когато един и същи старши персонал се използва по ангажимент за одит в течение на продължителен период от време. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- в течение на какъв период от време лицето е било член на одиторския екип;
- ролята на лицето в одиторския екип;
- структурата на фирмата;
- характера на ангажимента за одит;
- дали екипът на ръководството на клиента се е сменил; и
- дали са се променили характерът или сложността на въпросите, свързани със счетоводството и отчетността на клиента.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ротация на старшия персонал извън одиторския екип;
- ангажиране на професионален счетоводител, който не е бил член на одиторския екип, да извърши преглед на работата на старшия персонал; или
- регулярни независими вътрешни или външни прегледи за качеството на ангажимента.

#### *Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес*

290.149 При одит на предприятие от обществен интерес дадено лице не следва да бъде ключов съдружник по одита в продължение на повече от седем години. След изтичане на този срок лицето не следва да бъде член на екипа по ангажимента или ключов съдружник по одита на клиента в течение на две години. През този период лицето не следва да участва в одита на предприятието, да осъществява контрол върху качеството на ангажимента, да консултира екипа по ангажимента или клиента по методологически или специфични за отрасъла въпроси, сделки и събития или по друг начин пряко да влияе върху резултатите от ангажимента.

290.150 Независимо от параграф 290.149, на ключови съдружници по одита, чието продължаващо участие е особено важно за качеството на одита, в редки случаи, дължащи се на непредвидени обстоятелства извън контрола на фирмата, може да бъде разрешена допълнителна година в одиторския екип,

доколкото заплахата за независимостта може да бъде елиминирана или сведена до приемливо ниво посредством прилагане на предпазни мерки. Така например, ключов съдружник по одита може да остане в одиторския екип за срок, не по-дълъг от една допълнителна година, при обстоятелства, при които поради непредвидени събития изискваната ротация не е била възможна, какъвто може да е случаят при сериозно заболяване на предвидения съдружник, отговорен за ангажимента.

290.151 Продължителното обвързване на други съдружници с клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, създава заплахи от фамилиарност и личен интерес. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- в течение на какъв период този съдружник е бил обвързан с клиента за одит;
- ролята, ако има такава, на лицето в одиторския екип; и
- характера, честотата и обхвата на взаимодействието на лицето с ръководството или с лицата, натоварени с общото управление на клиента.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ротация на съдружника извън одиторския екип или прекратяване по друг начин на асоциирането му с клиента за одит; или
- регулярни независими вътрешни или външни прегледи за качеството на ангажимента.

290.152 Когато клиент за одит стане предприятие от обществен интерес, продължителността на периода от време, през което лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита преди клиентът да е станал предприятие от обществен интерес, следва да бъде взета под внимание при определяне момента на ротацията. Ако лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита в течение на пет или по-малко години, към момента, когато клиентът става предприятие от обществен интерес, броят на годините, през които лицето може да продължи да обслужва клиента в това си качество преди ротация извън ангажимента, е седем минус броя на вече отслужените години. Ако лицето е обслужвало клиента за одит в качеството на ключов съдружник по одита в течение на шест или повече години, към момента, когато клиентът става предприятие от обществен интерес, съдружникът може да продължи да работи в това си качество в течение на максимум две допълнителни години преди ротация извън ангажимента.

290.153 Когато фирмата разполага само с няколко души с познания и опит, необходими, за да служат като ключови съдружници по одита на предприятие от обществен интерес, ротацията на ключовите съдружници по одита може да не представлява възможна предпазна мярка. Ако независим регулаторен орган в съответната юрисдикция е предвидил изключение от изискването за ротация на съдружниците при подобни обстоятелства, лицето може да остане като ключов съдружник по одита за повече от седем години в съответствие с тези нормативни разпоредби, при условие че независимият регулаторен орган е определил алтернативни предпазни мерки, като например редовен независим външен преглед, които са приложени.

#### **Предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиенти за одит**

290.154 Фирмите традиционно предоставят на своите клиенти за одит гама от услуги, които не са за изразяване на сигурност, но които отговарят на техните умения и експертни професионални познания. Предоставянето на услуги, които не са за изразяване на сигурност, обаче, може да създаде заплахи за независимостта на фирмата или на членовете на одиторския екип. Създадените заплахи най-често са заплахата от преглед на собствената работа, от личен интерес или застъпничество.

290.155 Новите развития в бизнеса, еволюирането на финансовите пазари и промените в информационните технологии правят невъзможно съставянето на изчерпателен списък на услугите, които не са за изразяване на сигурност и които биха могли да бъдат предоставяни на клиент за одит. Когато в настоящия раздел не са включени определени насоки относно конкретна услуга, която не е за изразяване на сигурност, при оценяване на специфичните обстоятелства следва да се приложи концептуалната рамка.



290.156 Преди фирмата да поеме ангажимент за предоставяне на услуга, която не е за изразяване на сигурност, на клиент за одит, следва да бъде взето решение дали предоставянето на тази услуга би създавало заплахата за независимостта. При оценяване на значимостта на всяка заплахата, създадена от конкретна услуга, която не е за изразяване на сигурност, следва да бъде взета под внимание всяка заплахата, за която одиторският екип има основания да счита, че се поражда от предоставянето на свързаните по съдържание услуги, различни от изразяването на сигурност. Ако е създадена заплахата, която не може да бъде сведена до приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки, услугата, която не е за изразяване на сигурност, не следва да се предоставя.

290.157 Фирмата може да предоставя услуги, които не са за изразяване на сигурност и които иначе биха били ограничени съгласно настоящия раздел, на следните свързани с клиента за одит предприятия:

- (а) предприятие, което не е клиент за одит и което има пряк или непряк контрол върху клиента за одит;
- (б) предприятие, което не е клиент за одит и което има пряк финансов интерес в клиента, ако това предприятие има значително влияние над клиента и интересът в клиента е съществен за това предприятие; или
- (в) предприятие, което не е клиент за одит и което е под общ контрол с клиента за одит.

ако е разумно да се направи заключението, че (а) услугите не създават заплахата от преглед на собствената работа, тъй като резултатите от услугите няма да бъдат подложени на одиторски процедури и (б) всички заплахата, създадени от предоставянето на тези услуги са елиминирани или сведени до приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки.

290.158 Услуга, която не е за изразяване на сигурност, предоставена на клиент за одит, не компрометира независимостта на фирмата, когато клиентът става предприятие от обществен интерес, ако:

- (а) предходната услуга, която не е за изразяване на сигурност, отговаря на разпоредбите на настоящия раздел, отнасящи се до клиентите за одит, които не са предприятия от обществен интерес;
- (б) услугите, които не са разрешени съгласно настоящия раздел за клиентите за одит, които са предприятия от обществен интерес, бъдат прекратени преди или в практически възможния най-кратък срок след като клиентът стане предприятие от обществен интерес; и
- (в) фирмата прилага при необходимост предпазни мерки за елиминирането или свеждането до приемливо ниво на заплахите за независимостта, произтичащи от услугата.

#### *Отговорности на ръководството*

290.159 Ръководството на дадено предприятие осъществява множество дейности по управлението на предприятието, така че да бъде получена максимална полза за заинтересованите лица. Не е възможно да се конкретизира всяка дейност, която е отговорност на ръководството. В отговорностите на ръководството, обаче, влиза направляването и ръководенето на предприятието, включително вземането на важни решения относно придобиването, разгръщането и контрола върху човешките, финансови, материални и нематериални ресурси.

290.160 Дали за дадена дейност отговорност носи ръководството зависи от обстоятелствата и това изисква упражняването на преценка. Примерите за дейности, които обикновено се считат за отговорност на ръководството включват:

- определяне на политиката и стратегическото направление;
- ръководене и поемане на отговорност за действията на служителите на предприятието;
- оторизация на сделките;
- вземане на решения кои препоръки на фирмата или на трети страни да бъдат внедрени;
- поемане на отговорност за изготвянето и достоверното представяне на финансовите отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

- поемане на отговорност за разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол.
- 290.161 Дейности, които са рутинни и административни или засягат въпроси, които са незначителни, обикновено се счита, че не са отговорност на ръководството. Така например, изпълнението на незначителна сделка, която е разрешена от ръководството или текущото наблюдение на датите за подаване на задължителни декларации и информирането на клиент за одит за тези дати, се счита, че не е отговорност на ръководството. Освен това, предоставянето на консултации и препоръки, с оглед подпомагане на ръководството в изпълнението на неговите функции, не представлява поемане на управленски отговорности.
- 290.162 Ако фирмата трябва да поеме управленски отговорности по отношение на клиент за одит, създадените заплахи биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Така например, вземането на решение кои от препоръките на фирмата да се внедрят ще създаде заплаха от преглед на собствената работа и личен интерес. Нещо повече, поемането на управленски отговорности създава заплаха от фамилиарност, тъй като фирмата става прекалено тясно обвързана с вижданията и интересите на ръководството. Следователно, фирмата не следва да поема управленски отговорности по отношение на клиент за одит.
- 290.163 За да се избегне рискът от поемане на управленски отговорности при предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиент за одит, фирмата следва да се увери, че член на ръководството носи отговорност за извършването на значимите преценки и вземане на значимите решения, които са свойствени за отговорностите на ръководството, за оценяването на резултатите от услугата и поемането на отговорност за действията, които трябва да се предприемат вследствие на тези резултати. Това намалява риска от непреднамерено извършване на значими преценки и вземане на значими решения от страна на фирмата за сметка на ръководството. Рискът се намалява допълнително, когато фирмата предоставя на клиента възможност да извърши преценки и вземе решения на базата на обективен и прозрачен анализ и представяне на въпросите.

#### *Изготвяне на счетоводна документация и финансови отчети*

##### Общи разпоредби

- 290.164 Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на финансовите отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Тези отговорности включват:
- създаване или промяна на счетоводни записи или определяне класификацията по сметки на сделките; и
  - изготвяне или промяна на документални източници или създаване на данни в електронен или друг вид като доказателство за осъществяване на дадена операция (например, поръчки за покупка, данни за отработено време по ведомости или клиентски поръчки).
- 290.165 Предоставянето на клиент за одит на счетоводни услуги, като например изготвяне на счетоводни данни или финансови отчети, създава заплаха от преглед на собствената работа, когато фирмата впоследствие извършва одит на финансовия отчет.
- 290.166 Одиторският процес обаче, предполага по необходимост диалог между фирмата и ръководството на клиента за одит, който може да включва (а) прилагането на счетоводни стандарти и политика, както и на изискванията за оповестяване във финансовия отчет, (б) целесъобразността на финансовия и счетоводен контрол и методите, използвани за определяне на посочените суми на активите и пасивите или (в) предлагане на коригиращи счетоводни записи. Тези дейности се приема, че представляват обичайна част от одиторския процес и обикновено не създават заплахи за независимостта.
- 290.167 По подобен начин, клиентът може да поиска от фирмата методологическа помощ по въпроси като разрешаване на проблеми, отнасящи се до равнение на сметки или анализиране и набиране на информация за отчетността за регулаторни цели. Освен това, клиентът може да поиска методологически консултации по счетоводни въпроси, като преобразуването на съществуващите финансови отчети от една рамка на финансово отчитане в друга (например, с оглед спазване изискванията на счетоводната политика на групата или при преминаване към различна рамка на

финансово отчитане, като Международните стандарти за финансово отчитане). Подобни услуги обикновено не създават заплахи за независимостта, при условие че фирмата не поема управленски отговорности за клиента.

Клиенти за одит, които не са предприятия от обществен интерес.

290.168 Фирмата може да предоставя услуги, свързани с изготвяне на счетоводни данни и финансови отчети на клиент за одит, който не е предприятие от обществен интерес, при което услугите са рутинни или механични по характер, стига всяка възникнала заплаха от преглед на собствената работа да бъде сведена до приемливо ниво. Примерите за такива услуги включват:

- предоставяне на услуги по обработка на ведомости за заплати на база на данни, създадени от клиент;
- регистриране на операции, за които клиентът е определил или одобрил подходящата класификация по сметките;
- вписване на кодирани от клиента операции в главната книга;
- вписване на одобрени от клиента записи в оборотната ведомост; и
- изготвяне на финансов отчет на база на информация от оборотната ведомост.

При всички обстоятелства значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- създаване на организация подобни услуги да се извършват от лице, което не е член на одиторския екип; или
- в случай, че тези услуги се извършват от член на одиторския екип, използването на съдружник или старши служител с подходящи експертни професионални знания и умения, който не е член на одиторския екип, и който да осъществи преглед на извършената работа.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.169 Освен при спешни ситуации, фирмата не следва да предоставя на клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, счетоводни услуги, включително услуги по обработка на ведомости за заплати, или да изготвя финансови отчети, върху които фирмата ще изразява мнение или финансова информация, която формира базата на финансовите отчети.

290.170 Независимо от 290.169, фирмата може да предоставя счетоводни услуги, включително услуги по обработка на ведомости за заплати и изготвяне на финансови отчети или друга финансова информация, с рутинен или механичен характер, за подразделения или свързани предприятия с клиента за одит, който е предприятие от обществен интерес, ако служителите, предоставящи услугите не са членове на одиторския екип и:

- (а) подразделенията и свързаните предприятия, на които се предоставя услугата, взети заедно са несъществени за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение; или
- (б) услугите се отнасят до въпроси, които взети заедно са несъществени за финансовите отчети на подразделението или свързаното предприятие.

Спешни ситуации

290.171 Счетоводни услуги, които иначе не биха били разрешени от настоящия раздел, могат да бъдат предоставяни на клиенти за одит при спешни или други необичайни ситуации, при които е практически неприложимо клиентът за одит да предприеме други мерки. Такъв може да е случаят, когато (а) единствено фирмата разполага с ресурсите и необходимите знания относно системите и процедурите на клиента, с оглед подпомагането му в своевременното изготвяне на неговите счетоводни документи и финансови отчети, и (б) ограничаването на възможността на фирмата да предостави услугите би довело до значителни затруднения за клиента (каквито, например, биха могли да произтекат от неспазването на изискванията на отчетността за регулаторни цели). В такива ситуации следва да са изпълнени посочените по-долу условия:

- (а) лицата, предоставящи услугите, не са членове на одиторския екип;
- (б) услугите се предоставят само за кратък период от време и не се очаква да се повтарят; и
- (в) ситуацията е обсъдена с лицата, натоварени с общото управление.

#### *Услуги за изготвяне на оценки*

##### Общи разпоредби

290.172 Оценяването включва изготвянето на предположения, касаещи бъдещи развития, прилагането на методи и методологии, или тяхното комбиниране, с оглед изчисляване на определена стойност, или диапазон от стойности, за даден актив, пасив или за бизнеса като цяло.

290.173 Извършването на услуги по изготвяне на оценки за клиент за одит може да създаде заплахата от преглед на собствената работа. Наличието и значимостта на евентуална заплахата ще зависи от фактори като:

- дали оценяването ще има съществено влияние върху финансовите отчети;
- степента на ангажираност на клиента с определяне и одобряване на методологията за изготвяне на оценката и други важни въпроси, свързани с преценки;
- наличието на установени методологии и професионални насоки;
- при изготвянето на оценки, свързани със стандарти и установени методологии, степента на субективност, вътрешно присъща на обекта;
- надеждността и обхвата на базовата информация;
- степента на зависимост от бъдещи събития, чиято същност би могла да породи значителна волатилност, вътрешно присъща на въпросните количествени показатели.
- обхвата и яснотата на оповестяванията във финансовия отчет.

Значимостта на всяка създадена заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ангажиране на професионално лице, не взело участие в предоставянето на услугата по изготвяне на оценка, което да осъществи преглед на извършената одиторска или оценъчна работа; или
- създаване на организация, така че персоналят, предоставящ подобни услуги, да не участва в ангажимента за одит.

290.174 Изготвянето на определени оценки не предполагат значителна степен на субективност. Такъв вероятно ще бъде случаят, когато залегналите в основата предположения са установени по закон или нормативна разпоредба или са широко приети и когато методите и методологиите, които ще се използват, се базират на общоприети стандарти или са предписани от закон или нормативен акт. При такива обстоятелства резултатите от оценяването, извършено от две или повече лица, вероятно не биха били съществено различни.

290.175 Ако от фирмата е поискано да извърши оценяване, за да подпомогне клиента за одит да изпълни задълженията си по данъчното облагане или за целите на данъчното планиране, и резултатите от изготвянето на оценката няма да имат пряк ефект върху финансовите отчети, то тогава се прилагат разпоредбите, съдържащи се в параграф 290.188.

##### Клиенти за одит, които не са предприятия от обществен интерес

290.176 В случай на клиент за одит, който не е предприятие от обществен интерес, ако услугата по изготвяне на оценка има съществен ефект върху финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, и изготвянето на оценката предполага значителна степен на субективност, никакви предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата от преглед на собствената работа до приемливо ниво. Съответно фирмата не следва да предоставя такава услуга по изготвяне на оценка на клиент за одит.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.177 Фирмата не следва да предоставя услуги по изготвяне на оценки на клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, ако оценките, взети поотделно или като съвкупност, биха имали съществен ефект върху финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

*Услуги, свързани с данъчното облагане*

290.178 Услугите, свързани с данъчното облагане обхващат широк кръг услуги, включително:

- изготвяне на данъчни декларации;
- изчисляване на данъци за целите на изготвяне на счетоводните записи;
- данъчно планиране и други консултантски услуги в областта на данъчното облагане; и
- съдействие при разрешаване на данъчни спорове.

Макар услугите, свързани с данъчното облагане, предоставяни от фирмата на клиент за одит, да се разглеждат поотделно в рамките на тези широко определени тематични заглавия, на практика тези дейности често са взаимосвързани.

290.179 Извършването на определени услуги, свързани с данъчното облагане, създава заплахи от преглед на собствената работа и от застъпничество. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- (а) системата, чрез която данъчните власти оценяват и администрират въпросния данък и ролята на фирмата в този процес;
- (б) сложността на съответния данъчен режим и степента на използване на преценки, необходими при неговото прилагане;
- (в) конкретните характеристики на ангажмента; и
- (г) нивото на експертните професионални знания и умения в областта на данъчното облагане на персонала на клиента.

*Изготвяне на данъчни декларации*

290.180 Услугите, свързани с изготвяне на данъчни декларации, включват съдействие на клиентите по техните задължения за данъчно отчитане чрез набиране и комплектуване на информация, включително сумите на дължимите данъци (обикновено на стандартизирани формуляри), която се изисква да бъде подадена пред съответните данъчни власти. Тези услуги включват също така консултации по данъчното третиране на минали сделки и отговори от името на клиента за одит на искания от страна на данъчните власти за допълнителна информация и анализ (включително предоставянето на обяснения за методологическата подкрепа на възприетия подход). Услугите, свързани с изготвяне на данъчни декларации обикновено се базират на историческа информация и по принцип предполагат анализ и представяне на тази историческа информация съгласно съществуващото данъчно законодателство, включително прецедентите и установената практика. Нещо повече, данъчните декларации подлежат на такъв процес на проверка и одобрение, какъвто данъчните власти намерят за уместен. Съответно, предоставянето на такива услуги в общия случай не създава заплахи за независимостта, ако ръководството поема отговорност за декларациите, включително за всяка направена значителна преценка.

*Изчисляване на данъци за целите на изготвяне на счетоводните записи*

Клиенти за одит, които не са предприятия от обществен интерес

290.181 Изготвянето на калкулации на текущи и отсрочени данъчни пасиви (или активи) за клиент за одит за целите на изготвяне на счетоводни записи, които впоследствие ще бъдат одитирани от фирмата, създава заплаха от преглед на собствената работа. Значимостта на заплахата ще зависи от:

- (а) сложността на съответното данъчно законодателство и нормативна уредба и степента на използване на преценки, необходими при тяхното прилагане;
- (б) нивото на експертните професионални знания и умения в областта на данъчното облагане на персонала на клиента; и

(в) съществеността на сумите за финансовия отчет.

При необходимост следва да се приложат предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип;
- ако услугата се извършва от член на одиторския екип, използване на съдружник или старши служител с подходящи експертни професионални знания и умения, който не е член на одиторския екип и който да осъществи преглед на изчисленията на данъците; или
- получаване на консултация по услугата от външно професионално лице в областта на данъчното облагане.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.182 В случаите, когато става въпрос за клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, освен при спешни ситуации, фирмата не следва да изготвя калкулации на текущи и отсрочени данъчни пасиви (или активи) за целите на изготвяне на счетоводни записи, които са съществени за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

290.183 Изготвянето на калкулации на текущи и отсрочени данъчни пасиви (или активи) за клиент за одит за целите на изготвяне на счетоводни записи, които иначе не биха били разрешени съгласно настоящия раздел, могат да бъдат предоставени на клиент за одит при спешни или други необичайни ситуации, когато е практически неприложимо за клиента за одит да предприеме други мерки. Такъв може да е случаят, когато (а) единствено фирмата разполага с ресурсите и необходимите знания относно бизнеса на клиента, с оглед подпомагането му в своевременното изготвяне на калкулации на текущи и отсрочени данъчни пасиви (или активи), и (б) ограничаването на възможността на фирмата да предостави услугите би довело до значителни затруднения за клиента (каквито, например, биха могли да произтекат от неспазването на изискванията на отчетността за регулаторни цели). В такива ситуации следва да са изпълнени посочените по-долу условия:

- (а) лицата, предоставящи услугите, не са членове на одиторския екип;
- (б) услугите се предоставят само за кратък период от време и не се очаква да се повтарят; и
- (в) ситуацията е обсъдена с лицата, натоварени с общото управление.

Данъчно планиране и други консултантски услуги в областта на данъчното облагане

290.184 Данъчно планиране и други консултантски услуги в областта на данъчното облагане обхващат широка гама от услуги, като например консултиране на клиента как да структурира дейностите си по един данъчно ефективен начин или консултиране по прилагането на нов данъчен закон или нормативна разпоредба.

290.185 Заплаха от преглед на собствената работа може да бъде създадена, когато консултацията ще засегне въпроси, които трябва да бъдат отразени във финансовите отчети. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- степента на субективност, използвана при определяне на подходящото третиране на данъчната консултация във финансовите отчети;
- степента, до която резултатите от данъчната консултация ще имат съществено влияние върху финансовите отчети;
- дали ефективността на данъчната консултация зависи от счетоводното третиране или счетоводното третиране или представяне съгласно съответната рамка за финансово отчитане;
- нивото на експертните професионални знания и умения в областта на данъчното облагане на персонала на клиента;
- степента, до която консултацията е подкрепена от данъчното законодателство и нормативна уредба, други прецеденти или установена практика; и

- дали данъчното третиране е подкрепено с частна разпоредба или е одобрено по друг начин от данъчните власти преди изготвянето на финансовите отчети.

Така например, предоставянето на услуги по данъчно планиране и други данъчни консултации, когато консултацията ясно се подкрепя от данъчните власти или от прецедент, установена практика или се базира на данъчното законодателство, по начин, който вероятно ще има достатъчно убедителна правна сила, не създава по принцип заплахата за независимостта.

290.186 Значимостта на всяка заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип;
- ангажиране на професионално лице в областта на данъчното облагане, което не е участвало при предоставяне на данъчната услуга, да консултира одиторския екип и да извърши преглед на третирането във финансовите отчети;
- получаване на консултация по услугата от външно професионално лице в областта на данъчното облагане; или
- получаване на предварително одобрение или консултация от данъчните власти.

290.187 Когато ефективността на данъчната консултация зависи от конкретно счетоводно третиране или представяне във финансовите отчети и:

- (а) одиторският екип изпитва основателни съмнения в целесъобразността на съответното счетоводно третиране или представяне съгласно уместната рамка за финансово отчитане; и
- (б) резултатите или последствията от данъчната консултация ще имат съществен ефект върху финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение;

заплахата от преглед на собствената работа би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно, фирмата не следва да предоставя подобни данъчни консултации на клиент за одит.

290.188 При предоставяне на услуги, свързани с данъчното облагане, на клиент за одит, от фирмата може да бъде поискано да изготви оценка, за да подпомогне клиента да изпълни задълженията си, свързани с данъчното отчитане или за целите на данъчното планиране. Когато последствията от оценката ще имат пряк ефект върху финансовите отчети, приложими са разпоредбите, отнасящи се до услугите по изготвяне на оценки, по параграфи 290.172 до 290.177. Когато изготвянето на оценката се извършва единствено за данъчни цели и последствията от оценката няма да имат пряк ефект върху финансовите отчети, (т.е. финансовите отчети са засегнати само чрез счетоводните записи, отнасящи се до данъците), това обикновено не би създавало заплахата за независимостта, ако ефектът върху финансовите отчети е несъществен или оценяването е подложено на външен преглед от страна на данъчните власти или подобен регулаторен орган. Ако оценяването не е подложено на такъв външен преглед и ефектът върху финансовите отчети е съществен, наличието и значимостта на всяка създадена заплахата ще зависи от фактори като:

- степента, в която оценъчната методология е подкрепена от данъчното законодателство и нормативна уредба, други прецеденти или установена практика и степента на субективност, вътрешно присъща на оценяването;
- надеждността и обхвата на залегналите в основата данни.

Значимостта на всяка създадена заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип;

- ангажиране на професионално лице, което да извърши преглед на одиторската работа или резултатите от услугата, свързана с данъчното облагане; или
- получаване на предварително одобрение или консултация от данъчните власти.

Съдействие при разрешаване на данъчни спорове

290.189 Заплахи от застъпничество или преглед на собствената работа могат да бъдат създадени, когато фирмата представлява клиент за одит при разрешаване на данъчен спор, след като данъчните власти са уведомили клиента, че са отхвърлили аргументите му по конкретен въпрос и данъчните власти или клиентът отнасят въпроса за решаване в официална процедура, например пред арбитражен съд или съдилище. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- дали фирмата е предоставила консултацията, която е предмет на данъчния спор;
- степента, в която изходът от спора ще има съществени последици за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение;
- степента, в която въпросът е подкрепен от данъчното законодателство и нормативна уредба, други прецеденти или установената практика;
- дали съдебната процедура се провежда публично; и
- ролята, която ръководството играе при разрешаване на спора.

Значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип;
- ангажиране на професионално лице в областта на данъчното облагане, което не е участвало при предоставяне на данъчната услуга, да консултира одиторския екип и да извърши преглед на третирането във финансовите отчети; или
- получаване на консултация по услугата от външно професионално лице в областта на данъчното облагане.

290.190 Когато услугите, свързани с данъчното облагане, предполагат да се действа в ролята на защитник на клиент за одит пред публичен арбитражен съд или съдилище при разрешаването на данъчен въпрос и сумите, за които става дума са съществени за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, то тогава създадената заплаха от застъпничество би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Следователно, фирмата не следва да извършва такъв вид услуги на клиент за одит. Какво представлява „публичен арбитражен съд или съдилище“ следва да се определи в съответствие с начина, по който става изслушването при съдебните процедури по данъчни въпроси в конкретната юрисдикция.

290.191 Фирмата, обаче, не се възпрепятства да играе продължаваща консултантска роля (например, да отговаря на специфични искания за информация, да предоставя фактически данни или свидетелски показания за извършената работа или да съдейства на клиента при анализиране на данъчните въпроси) по отношение на клиента за одит във връзка с въпрос, по който се провежда изслушване пред публичен арбитражен съд или съдилище.

*Услуги, свързани с вътрешен одит*

Общи разпоредби

290.192 Обхватът и целите на дейностите по вътрешен одит варират значително и зависят от размера и структурата на предприятието, както и от изискванията на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление. Дейностите по вътрешен одит могат да включват:

- текущо наблюдение на вътрешния контрол – преглед на контролите, текущо наблюдение за тяхното функциониране и препоръки за подобряването им;



- проучване на финансовата и оперативна информация – преглед на средствата, използвани за идентифициране, оценяване, класифициране и докладване на финансовата и оперативна информация, както и специфични проучвания по отделни въпроси, включително детайлизирано тестване на операциите, салдата и процедурите;
- преглед на стопанисването, ефикасността и ефективността на оперативните дейности, включително не финансовите дейности на предприятието; и
- преглед на съответствието със законодателството, нормативната уредба и други външни изисквания, както и с политиката и указанията на ръководството и други вътрешни изисквания.

290.193 Услугите, свързани с вътрешен одит, предполагат съдействие на клиента за одит при осъществяването на дейностите му по вътрешния одит. Предоставянето на услуги, свързани с вътрешен одит на клиент за одит създава заплахата за независимостта от преглед на собствената работа, ако фирмата използва работата по вътрешния одит в хода на последващ външен одит. Извършването на значителна част от дейностите по вътрешен одит на клиента увеличава възможността персоналят на фирмата, предоставящ услугите по вътрешен одит, да поеме управленски отговорности. Ако персоналят на фирмата поеме управленски отговорности при предоставяне на услуги, свързани с вътрешен одит на клиента за одит, създадената заплахата би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно персоналят на фирмата не следва да поема управленски отговорности, когато предоставя услуги, свързани с вътрешен одит на клиента за одит.

290.194 Примерите за услуги, свързани с вътрешен одит, които предполагат поемането на управленски отговорности, включват:

- определяне на политиката на вътрешния одит или стратегическото направление на дейностите по вътрешния одит;
- направляване и поемане на отговорност за действията на служителите на предприятието, ангажирани с вътрешния одит;
- вземане на решение кои препоръки, произтичащи от дейностите по вътрешния одит, следва да бъдат внедрени;
- докладване на резултатите от дейностите по вътрешния одит на лицата, натоварени с общото управление, от името на ръководството;
- извършване на процедури, формиращи част от вътрешния контрол, като например преглед и одобряване на промените в привилегирования достъп до данни за служителите;
- поемане на отговорност за разработване, внедряване и поддържане на вътрешния контрол; и
- извършване на изнесени услуги по вътрешен одит, представляващи цялата или значителна част от функцията на вътрешния одит, при което фирмата носи отговорност за определяне обхвата на работата по вътрешния одит и може да носи отговорност за един или повече от въпросите, отбелязани в букви (а)–(е).

290.195 За да избегне поемането на управленски отговорности, фирмата следва да предоставя услуги, свързани с вътрешен одит, на клиента за одит, единствено когато се е уверила, че:

- клиентът е определил подходящ и компетентен персонал, за предпочитане сред представителите на висшето ръководство, който да носи по всяко време отговорност за дейностите по вътрешния контрол и да потвърждава отговорността си за разработване, внедряване и поддържане на вътрешния контрол;
- ръководството на клиента или лицата, натоварени с общото управление, преразглеждат, оценяват и одобряват обхвата, рисковете и честотата на услугите, свързани с вътрешния одит;
- ръководството на клиента оценява адекватността на услугите, свързани с вътрешния одит, както и констатациите, произтичащи от тяхното извършване;
- ръководството на клиента оценява и решава кои препоръки, произтичащи от услугите, свързани с вътрешния одит да бъдат внедрени и управлява процеса по внедряването им; и

- (д) ръководството на клиента докладва на лицата, натоварени с общото управление, значителните констатации и препоръки, произтичащи от услугите, свързани с вътрешния одит.

290.196 Когато фирмата използва работата, свързана с функцията на вътрешния одит, Международните одиторски стандарти изискват извършването на процедури, с оглед оценяване адекватността на тази работа. Когато фирмата поема ангажимент да предостави услуги, свързани с вътрешен одит на клиент за одит, и резултатите от тези услуги ще се използват при осъществяване на външния одит, се създава заплахата от преглед на собствената работа, поради възможността одиторският екип да използва резултатите от услугата, свързана с вътрешния одит, без подходящо да оцени тези резултати или да упражни същото ниво на професионален скептицизъм, каквото би било упражнено, ако работата по вътрешния одит е осъществена от лица, които не са членове на фирмата. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- съществеността на съответните суми във финансовия отчет;
- риска от неточно представяне на твърденията за вярност, отнасящи се до тези суми във финансовия отчет; и
- степента, в която се разчита на услугата, свързана с вътрешния одит.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е използването при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.197 В случай, когато става въпрос за клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, фирмата не следва да предоставя услуги, свързани с вътрешен одит, отнасящи се до:

- (а) значителна част от вътрешните контроли над финансовата отчетност;
- (б) финансовите счетоводни системи, генериращи информация, която взета поотделно или като съвкупност, е значима за счетоводните данни на клиента или за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение; или
- (в) суми или оповестявания, които взети поотделно или като съвкупност, са съществени по отношение на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

*Услуги, свързани със системите за информационни технологии*

Общи разпоредби

290.198 Услугите, отнасящи се до системите на информационните технологии (“ИТ”) включват проектирането и внедряването на хардуерни и софтуерни системи. Системите могат да обобщават данни, да формират част от вътрешния контрол над финансовата отчетност или да генерират информация, която засяга счетоводните данни или финансовите отчети или могат да не бъдат свързани със счетоводните данни на клиента за одит, с вътрешния контрол над финансовата отчетност или финансовите отчети. Предоставянето на услуги, свързани с тези системи може да създаде заплахата от преглед на собствената работа в зависимост от характера на услугите и ИТ системите.

290.199 Приема се, че следните услуги, свързани с ИТ системи, не създават заплахата за независимостта дотолкова, доколкото персоналят на фирмата не поема управленски отговорности:

- (а) проектиране или внедряване на ИТ системи, които не са свързани с вътрешния контрол над финансовата отчетност;
- (б) проектиране или внедряване на ИТ системи, които не генерират информация, формираща значителна част от счетоводните данни или финансовите отчети;

- (в) внедряване на стандартен софтуер за счетоводна или финансово-отчетна информация, който не е разработен от фирмата, ако модификациите и приспособяването, необходими да се отговори на потребностите на клиента, не са значителни; и
- (г) оценяване и отправяне на препоръки относно система, която е проектирана, внедрена или оперирана от друг доставчик на услуги или от клиента.

Клиенти за одит, които не са предприятия от обществен интерес

290.200 Предоставянето на клиент за одит, който не е предприятие от обществен интерес, на услуги, включващи проектиране и внедряване на ИТ системи, които (а) формират значителна част от вътрешния контрол над финансовата отчетност или (б) генерират информация, която е значима за счетоводните данни на клиента или за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, създава заплаха от преглед на собствената работа.

290.201 Заплахата от преглед на собствената работа е твърде значима, за да позволи такива услуги, освен когато са въведени в действие подходящи предпазни мерки, гарантиращи, че:

- (а) клиентът потвърждава отговорността си за установяване и текущо наблюдение над система от вътрешни контроли;
- (б) клиентът натоварва с отговорността за вземане на всички управленски решение относно проектирането и внедряването на хардуерната или софтуерна система компетентен служител, за предпочитане сред висшето ръководство;
- (в) клиентът взема всички управленски решения, касаещи процеса на проектиране и внедряване;
- (г) клиентът оценява адекватността и резултатите от проектирането и внедряването на системата; и
- (д) клиентът носи отговорност за оперирането на системата (хардуерна или софтуерна) и за данните, които тя използва или генерира.

290.202 В зависимост от степента, в която се разчита на конкретните ИТ системи като част от одита, следва да бъде взето решение дали да се предоставят подобни услуги, които не са за изразяване на сигурност, като се използват единствено служители, които не са членове на одиторския екип и които имат различни направления на докладване в рамките на фирмата. Значимостта на всяка оставаща заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е ангажирането на професионален счетоводител, който да извърши преглед на одиторската работа или на работата, отнасяща се до услугата, която не е за изразяване на сигурност.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.203 В случай, когато става въпрос за клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, фирмата не следва да предоставя услуги, включващи проектиране и внедряване на ИТ системи, които (а) формират значителна част от вътрешния контрол над финансовата отчетност или (б) генерират информация, която е значима за счетоводните данни на клиента или за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение.

*Услуги за подкрепа по време на съдебни процеси*

290.204 Услугите за подкрепа по време на съдебни процеси могат да включват дейности, като изпълнение ролята на вещо лице, изчисляване на очаквани щети или други суми, които биха могли да се превърнат във вземания или задължения в резултат на съдебния процес или друг юридически спор и оказване на съдействие във връзка с управлението и възстановяването на документи. Тези услуги могат да създадат заплаха от преглед на собствената работа или застъпничество.

290.205 Ако фирмата предоставя услуга за подкрепа по време на съдебен процес на клиент за одит и услугата предполага оценяване на щети или други суми, които оказват влияние върху финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, следва да се спазват разпоредбите относно изготвянето на оценки съгласно параграфи 290.172 до 290.177. В случаите на други услуги за

подкрепа по време на съдебни процеси, значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво.

#### *Правни услуги*

290.206 За целите на настоящия раздел, правните услуги се дефинират като всякакви услуги, за които лицето, предоставящо услугите трябва или да бъде допуснато да практикува пред съдилищата на юрисдикцията, в която ще бъдат предоставени тези услуги, или да разполага с необходимото правно образование, за да практикува право. Тези правни услуги могат да обхващат, в зависимост от юрисдикцията, широк и разнообразен спектър от области, включващи както корпоративни, така и търговски услуги към клиенти, като например, договорна подкрепа, съдебен процес, консултации по сливания и придобивания, и подкрепа и съдействие на вътрешните правни отдели на клиентите. Предоставянето на правни услуги на предприятие, което е клиент за одит, може да създаде както заплаха от преглед на собствена работа, така и на заплахата от застъпничество.

290.207 Правните услуги, които подпомагат клиент за одит при осъществяване на сделки (например, договорна подкрепа, правни консултации, правен дюдиджънс и реструктуриране) могат да създадат заплахи от преглед на собствената работа. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- характера на услугата;
- дали услугата се предоставя от член на одиторския екип; и
- съществеността на всеки въпрос за финансовите отчети на клиента.

Значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип; или
- ангажиране на професионално лице, което не е участвало при предоставяне на правните услуги, да консултира одиторския екип по въпросите на тези услуги и да извърши преглед на третирането във финансовите отчети.

290.208 Действия в ролята на защитник на клиент за одит при разрешаване на спор или съдебен процес, когато сумите, за които става въпрос са съществени за финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение, биха създали заплахи от застъпничество и преглед на собствената работа, които са толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Следователно, фирмата не следва да извършва такива услуги на клиент за одит.

290.209 Когато от фирмата бъде поискано да изпълнява ролята на защита за клиент за одит при разрешаване на спор или съдебен процес и когато въпросните суми не са съществени за финансовите отчети, върху които ще се изразява мнение, фирмата следва да оцени значимостта на всяка създадена заплаха от застъпничество или от преглед на собствената работа и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип; или
- ангажиране на професионално лице, което не е участвало при предоставяне на правните услуги, да консултира одиторския екип по въпросите на тези услуги и да извърши преглед на третирането във финансовите отчети.

290.210 Назначаването на съдружник или служител във фирмата като главен юридически съветник по правните въпроси на клиент за одит би създавало заплахи от преглед на собствена работа и от застъпничество, които са толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да сведат заплахите до приемливо ниво. В общия случай, позицията на главен юридически съветник е позиция

от висшето ръководство с широка отговорност за правните дела на дружеството и следователно никой член на фирмата не следва да приема такова назначение от клиент за одит.

#### *Услуги по набиране на персонал*

##### Общи разпоредби

290.211 Предоставянето на услуги по набиране на персонал на клиент за одит може да създаде заплахи, свързани с личен интерес, от фамилиарност и сплашване. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- характера на търсеното съдействие; и
- ролята на лицето, което ще бъде назначавано.

Значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. При всички случаи фирмата не следва да поема управленски отговорности, включително да изпълнява функцията на преговарящ от името на клиента, а решението кой да бъде назначен следва да се остави на клиента.

В общия случай, фирмата би могла да представя услуги, като преглед на професионалната квалификация на кандидатите и да дава съвети относно това, доколко са подходящи за поста. В допълнение, фирмата би могла да интервюира кандидатите и да дава съвети относно компетентността на даден кандидат за позиции в областта на финансовото счетоводство, администрацията или контрола.

##### Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.212 Фирмата не следва да предоставя следните услуги по набиране на персонал на клиент за одит, който е предприятие от обществен интерес, по отношение на директор или отговорно длъжностно лице на предприятието или висше ръководство на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху изготвянето на счетоводните данни на клиента или на финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение:

- търсене на кандидати за такива позиции; и
- предприемане на проверка на референциите на потенциалните кандидати за такива позиции.

#### *Услуги, свързани с корпоративни финанси*

290.213 Предоставянето на услуги, свързани с корпоративните финанси, като:

- съдействие на клиент за одит при разработване на корпоративни стратегии;
- идентифициране на евентуални цели за придобиване от страна на клиента за одит;
- консултации по сделки за освобождаване от активи;
- съдействие при сделки за набиране на финансови средства; и
- предоставяне на консултации по структуриране

могат да създадат заплахи от застъпничество и преглед на собствената работа. Значимостта на всяка създадена заплаха следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип; или
- ангажиране на професионално лице, което не е участвало при предоставяне на услугите, свързани с корпоративните финанси, да консултира одиторския екип по въпросите на тези услуги и да извърши преглед на третирането във финансовите отчети.

290.214 Предоставянето на услуга, свързана с корпоративните финанси, например съвет относно структуриране на корпоративна операция по финансиране или относно споразумения за финансиране, които пряко ще засегнат суми, подлежащи на отразяване във финансовите отчети,

върху които фирмата ще изразява мнение, би могло да създаде заплахата от преглед на собствената работа. Наличието и значимостта на евентуална заплахата ще зависи от фактори като:

- степента на субективност, използвана при определяне на подходящото третиране на резултатите или последствията от консултацията по корпоративни финанси във финансовите отчети;
- степента, в която резултатите от консултацията по корпоративни финанси пряко ще засегне сумите, отразени във финансовите отчети, както и степента, в която тези суми за съществени за финансовия отчет; и
- дали ефективността на консултацията по корпоративни финанси зависи от конкретно счетоводно третиране или представяне във финансовите отчети и е налице съмнение относно целесъобразността на счетоводното третиране или представяне съгласно съответната рамка за финансово отчитане.

Значимостта на всяка заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- използване при извършване на услугата на професионални лица, които не са членове на одиторския екип; или
- ангажиране на професионално лице, което не е участвало при предоставяне на клиента на услугите, свързани с корпоративните финанси, да консултира одиторския екип по въпросите на тези услуги и да извърши преглед на счетоводното третиране и на третирането във финансовите отчети.

290.215 Когато ефективността на консултацията по корпоративни финанси зависи от конкретно счетоводно третиране или представяне във финансовите отчети и:

- (а) одиторският екип изпитва основателни съмнения в целесъобразността на съответното счетоводно третиране или представяне съгласно уместната рамка за финансово отчитане; и
- (б) резултатите или последствията от консултацията по корпоративни финанси ще имат съществен ефект върху финансовите отчети, върху които фирмата ще изразява мнение;

запахата от преглед на собствената работа би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, в който случай консултацията по корпоративни финанси не следва да бъде предоставяна.

290.216 Предоставянето на услуги, свързани с корпоративни финанси, включващи учредяване, записване или търговия с акции на клиент за одит би създадо заплахата от застъпничество или преглед на собствената работа, които са толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Съответно, фирмата не следва да предоставя такива услуги на клиент за одит.

## **Възнаграждения**

*Възнаграждения – относителен размер*

290.217 Когато общата сума на възнагражденията от клиент за одит представлява голям дял от общите възнаграждения на фирмата, изразяваща одиторското мнение, зависимостта от този клиент и загрижеността той да не бъде загубен създава заплахата, свързана с личен интерес или заплахата от сплашване. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- оперативната структура на фирмата;
- дали фирмата е вече установена или новосъздадена; и
- значимостта на клиента – в количествено и/или в качествено отношение - за фирмата.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- намаляване зависимостта от този клиент;
- външни прегледи за контрол върху качеството; или
- консултиране с трета страна, като например професионален регулаторен орган или професионален счетоводител, относно ключовите одиторски преценки.

290.218 Заплаха, свързана с личен интерес или от сплашване се създава също така, когато възнагражденията, генерирани от даден клиент за одит, представляват голям дял от приходите от клиенти на отделен съдружник или голям дял от приходите на отделен офис на фирмата. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- значимостта на клиента в количествено и/или качествено отношение за дадения съдружник или офис; и
- степента, в която възнаграждението на съдружника, или на съдружниците в офиса, е в зависимост от хонорарите, генерирани от този клиент.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- намаляване зависимостта от този клиент за одит;
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата или по друг начин да предостави консултация когато е необходимо; или
- регулярни независими вътрешни или външни прегледи за качеството на ангажимента.

Клиенти за одит, които са предприятия от обществен интерес

290.219 Когато клиентът за одит е предприятие от обществен интерес и в течение на две последователни години общите възнаграждения от клиента и свързаните с него предприятия (като се отчитат съображенията по параграф 290.27) представляват повече от 15% от общата сума на възнагражденията, получени от фирмата, която изразява мнение върху финансовия отчет на клиента, фирмата следва да оповести пред лицата, натоварени с общото управление на клиента за одит, факта, че общата сума на тези възнаграждения представлява повече от 15% от общите възнаграждения, получени от фирмата и да обсъди кои от посочените по-долу предпазни мерки ще приложи, за да сведе заплахата до приемливо ниво, след което следва да приложи избраната предпазна мярка:

- преди издаване на одиторското мнение върху финансовия отчет за втората година, професионален счетоводител, който не е член на фирмата, изразяваща мнение върху финансовия отчет, осъществява преглед за контрол върху качеството на този ангажимент или професионален регулаторен орган извършва преглед на ангажимента, който е равносилен на преглед за контрол върху качеството на ангажимента („преглед преди издаване”); или
- след като одиторското мнение върху финансовия отчет за втората година бъде издадено, но преди издаването на одиторското мнение върху финансовия отчет за третата година, професионален счетоводител, който не е член на фирмата, изразяваща мнение върху финансовия отчет или професионален регулаторен орган осъществява преглед върху одита за втората година, който е равносилен на преглед за контрол върху качеството на ангажимента („преглед след издаване”).

Когато общите възнаграждения значително надхвърлят 15%, фирмата следва да реши дали значимостта на заплахата е такава, че преглед след издаване не би свел заплахата до приемливо ниво и следователно се изисква преглед преди издаване. При тези обстоятелства следва да бъде осъществен преглед преди издаване.

Впоследствие, ако възнагражденията продължават всяка година да надвишават 15%, следва да бъде направено оповестяване и обсъждане с лицата, натоварени с общото управление, и да бъде приложена някоя от изброените по-горе предпазни мерки. Ако възнагражденията значително надхвърлят 15%, фирмата следва да реши дали значимостта на заплахата е такава, че преглед след

издаване не би свел заплахата до приемливо ниво и следователно се изисква преглед преди издаване. При тези обстоятелства следва да бъде осъществен преглед преди издаване.

#### *Възнаграждения – просроченост*

290.220 Ако възнаграждения, дължими от клиент за одит, останат неплатени продължително време, особено ако значителна част не е платена преди издаването на одиторския доклад за следващата година, може да бъде създадена заплахата, свързана с личен интерес. В общия случай, от фирмата се очаква да изиска плащане на тези възнаграждения преди издаване на въпросния одиторски доклад. Ако възнагражденията останат неизплатени след издаване на доклада, наличието и значимостта на евентуална заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е ангажирането на допълнителен професионален счетоводител, който не е взел участие в ангажимента за одит, да предостави консултация или да осъществи преглед на извършената работа. Фирмата следва да реши дали просрочените възнаграждения могат да бъдат разглеждани като равностойни на заем за клиента и дали, поради значимостта на просрочените възнаграждения, е целесъобразно фирмата да бъде преназначена или да продължи ангажимента за одит.

#### *Условни възнаграждения*

290.221 Условните възнаграждения са възнаграждения, изчислени на предварително определена база, свързана с изхода или резултата от сделка, или с резултата от извършената от фирмата работа. За целите на настоящия раздел, възнагражденията не се считат за условни, ако са определени от съд или друг публичен орган.

290.222 Условно възнаграждение, начислено от фирмата пряко или непряко, например чрез посредник, във връзка с ангажимент за одит, създава заплахата, свързана с личен интерес, която е толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно фирмата не следва да встъпва в споразумения за такива възнаграждения.

290.223 Условно възнаграждение, начислено от фирмата пряко или непряко, например чрез посредник, във връзка с предоставена на клиент за одит услуга, която не е за изразяване на сигурност, може също да създаде заплахата, свързана с личен интерес. Създадената заплахата би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, ако:

- (а) възнаграждението е начислено от фирмата, изразяваща мнение върху финансовия отчет и възнаграждението е съществено или се очаква да бъде съществено за фирмата;
- (б) възнаграждението е начислено от фирма, принадлежаща към верига от фирми, която участва в значителна част от одита и възнаграждението е съществено или се очаква да бъде съществено за тази фирма; или
- (в) резултатът от услугата, която не е за изразяване на сигурност, и следователно размерът на възнаграждението е зависим от бъдеща или текуща преценка, свързана с одита на съществена сума във финансовите отчети.

Съответно такива споразумения не следва да бъдат приемани.

290.224 По отношение на споразумения за други условни възнаграждения, начислявани от фирмата на клиент за одит за услуги, които не са за изразяване на сигурност, наличието и значимостта на евентуална заплахата ще зависи от фактори като:

- диапазона на възможните суми на възнагражденията;
- дали уместен орган решава изхода от въпроса, въз основа на който ще бъде определено условното възнаграждение;
- характера на услугата; и
- ефекта от събитието или сделката върху финансовите отчети.

Значимостта на всяка заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:



- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на съответната одиторска работа или по друг начин да предостави консултация когато е необходимо; или
- използване на професионални лица, които не са членове на одиторския екип, за извършване на услугата, която не е за изразяване на сигурност.

#### **Политика за оценяване и възнаграждения**

290.225 Заплаха, свързана с личен интерес се създава, когато член на одиторския екип се оценява или възнаграждава на база на продажбите на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиент за одит. Значимостта на заплахата ще зависи от:

- процента от възнаграждението или оценката на резултатите от дейността на даденото лице, който се базира на продажбата на подобни услуги;
- ролята на лицето в одиторския екип; и
- дали решението за издигане на даденото лице се влияе от продажбата на подобни услуги.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и ако тя не е на приемливо ниво, фирмата следва или да преразгледа плана си за възнагражденията и процедурата за оценяване на това лице, или да приложи предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на тези лица от одиторския екип; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да осъществи преглед на работата на члена на одиторския екип.

290.226 Ключов съдружник по одита не следва да бъде оценяван или възнаграждаван на база на неговия успех в продажбите на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиент за одит на този съдружник. Това не предполага забрана на обичайните споразумения за разпределение на печалбата между съдружниците в дадена фирма.

#### **Подаръци и гостоприемство**

290.227 Приемане на подаръци или гостоприемство от клиент за одит може да създаде заплаха, свързана с личен интерес или заплаха от фамилиарност. Ако фирмата или член на одиторския екип приеме подаръци или гостоприемство, освен в случаите, когато стойността е незначителна и несъществена, създадените заплахи биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Следователно, нито фирмата, нито член на одиторския екип, следва да приемат такива подаръци или гостоприемство.

#### **Действителни съдебни процеси или заплаха за съдебен процес**

290.228 Когато между фирмата или член на одиторския екип и клиента за одит се завежда съдебен процес или неговото завеждане изглежда вероятно, се създава заплаха, свързана с личен интерес и заплаха от сплашване. Взаимоотношенията между ръководството на клиента и членовете на одиторския екип трябва да се характеризират с пълна откровеност и цялостно оповестяване относно всички аспекти на стопанската дейност на клиента. Когато фирмата и ръководството на клиента са поставени в противостоящи си позиции в резултат на действителен съдебен процес или на заплаха от съдебен процес, което се отразява на готовността на ръководството на прави пълни оповестявания, се създава заплаха, свързана с личен интерес и заплаха от сплашване. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- съществеността на съдебния процес; и
- дали съдебният процес се отнася до предходен ангажимент за одит.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ако в съдебният процес участва член на одиторския екип – отстраняване на това лице от одиторския екип; или

- ангажиране на професионално лице, което да осъществи преглед на извършената работа.

Ако подобни предпазни мерки не сведат заплахите до приемливо ниво, единственото целесъобразно действие е оттегляне или отказ от ангажимента за одит.

### **Параграфи 290.229 до 290.499 умишлено са оставени без съдържание.**

#### **Доклади, които съдържат ограничение по отношение ползване и разпространение**

##### *Въведение*

- 290.500 Изискванията за независимост съгласно Раздел 290 са приложими към всички ангажименти за одит. При някои обстоятелства обаче, когато става въпрос за ангажименти за одит, при които одиторският доклад съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението му и при положение, че условията по параграфи 290.501 до 290.502 са изпълнени, изискванията за независимост по настоящия раздел могат да бъдат модифицирани съгласно предвиденото в параграфи 290.505 до 290.514. Тези параграфи са приложими единствено спрямо ангажимент за одит на финансови отчети със специално предназначение, (а) който има за цел да представи заключение в позитивна или отрицателна форма, че финансовите отчети са изготвени във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително когато общата рамка е на база честно представяне, че финансовият отчет дава вярна и честна представа или представя достоверно във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и (б) при който одиторският доклад съдържа ограничение по отношение ползване и разпространение. Модификациите не са разрешени в случай на одит на финансови отчети, изискван по закон или нормативна разпоредба.
- 290.501 Модификациите на изискванията по Раздел 290 са разрешени, когато предвидените потребители на доклада (а) са в течение на целта и ограниченията на доклада и (б) изразяват изрично съгласие с прилагането на модифицираните изисквания за независимост. Информацията относно целта и ограниченията на доклада може да бъде получена от предвидените потребители посредством участието им – пряко или косвено, чрез представител, който разполага с правомощия да действа от името на предвидените потребители – в установяване естеството и обхвата на ангажимента. Подобно участие повишава способността на фирмата да комуникира с предвидените потребители по въпроси, свързани с независимостта, включително обстоятелствата, уместни при оценяване на заплахите за независимостта и приложимите предпазни мерки за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво, както и за получаване съгласието на предвидените потребители за модифицираните изисквания за независимост, които ще се приложат.
- 290.502 Фирмата следва да комуникира (например, в писмото за ангажимента) с предвидените потребители относно изискванията за независимост, които ще бъдат прилагани във връзка с изпълнението на ангажимента за одит. Когато предвидените потребители представляват определена категория потребители (например, заемодатели по споразумение за синдикиран кредит), в рамките на която не са конкретно идентифицирани поименно към момента, в който се установяват условията на ангажимента, тези потребители впоследствие следва да бъдат информирани относно изискванията за независимост, договорени с представителя (например, представителя, който предоставя на всички потребители писмото на фирмата за ангажимента).
- 290.503 Ако фирмата издава за същия клиент и одиторски доклад, който не съдържа ограничение по отношение ползване и разпространение, разпоредбите по параграфи 290.500 до 290.514 не променят изискването по отношение на ангажимента за одит да се приложат разпоредбите съгласно параграфи 290.1 до 290.228.
- 290.504 Модификациите на изискванията съгласно Раздел 290, които са разрешени при изложените по-горе обстоятелства, се разглеждат в параграфи 290.505 до 290.514. Във всички останали аспекти се изисква спазване на разпоредбите на Раздел 290.

##### *Предприятия от обществен интерес*

290.505 Когато са изпълнени условията съгласно параграфи 290.500 до 290.502, не е необходимо да се прилагат допълнителните изисквания по параграфи 290.100 до 290.228, приложими по отношение на ангажименти за одит на предприятията от обществен интерес.

#### *Свързани предприятия*

290.506 Когато са изпълнени условията съгласно параграфи 290.500 до 290.502, препратките към клиента за одит не включват свързаните с него предприятия. Когато обаче, на одиторският екип е известно, или има основания да счита, че взаимоотношение или обстоятелство, касаещо свързано с клиента предприятие, е уместно при оценяване независимостта на фирмата от клиента, одиторският екип следва да включи това свързано предприятие при идентифициране и оценяване на заплахите за независимостта и при прилагането на подходящите предпазни мерки.

#### *Вериги от фирми и фирми, принадлежащи към верига*

290.507 Когато са изпълнени условията съгласно параграфи 290.500 до 290.502, препратките към фирмата не включват фирмите, принадлежащи към веригата от фирми. Когато обаче, на фирмата е известно, или има основания да счита, че са създадени заплахи, произтичащи от интереси или взаимоотношения на фирма, принадлежаща към веригата, те следва да бъдат включени при оценяването на заплахите за независимостта.

#### *Финансови интереси, заеми и гаранции, тесни бизнес взаимоотношения и семейни и лични взаимоотношения*

290.508 Когато са изпълнени условията съгласно параграфи 290.500 до 290.502, съответните разпоредби, изложени в параграфи 290.102 до 290.143 се прилагат единствено спрямо членовете на екипа по ангажимента, техните най-близки членове на семействата и близки родственици.

290.509 В допълнение, следва да бъде установено дали заплахи за независимостта се създават от интереси и взаимоотношения, описани в параграфи 290.102 до 290.143, между клиента за одит и следните членове на одиторския екип:

- (а) лицата, които предоставят консултации по методологически или специфични за дадения отрасъл въпроси, сделки или събития; и
- (б) лицата, които осъществяват контрол върху качеството на ангажимента, включително тези, които извършват преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

Следва да бъде направена оценка на значимостта на всяка заплаха, за която екипът по ангажимента има основания да счита, че се създава в резултат на интереси или взаимоотношения между клиента за одит и други лица във фирмата, които могат пряко да повлияят върху резултатите от ангажимента за одит, включително тези, които могат да препоръчват възнаграждението, или които осигуряват пряк управленски, контролен или друг вид надзор върху съдружника, отговорен за ангажимента за одит, във връзка с изпълнението на одиторския ангажимента (включително тези лица, които заемат последващите по-старши нива над съдружника, отговорен за ангажимента до лицето, което е старши или управляващ съдружник на фирмата (главен изпълнителен директор или негов еквивалент)).

290.510 Следва да бъде направена също оценка на значимостта на всяка заплаха, за която екипът по ангажимента има основания да счита, че се създава от финансови интереси в клиента за одит, притежавани от лицата, описани по параграфи 290.108 до 290.111 и параграфи 290.113 до 290.115.

290.511 Когато дадена заплаха за независимостта не е на приемливо ниво, следва да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво.

290.512 При прилагане на разпоредбите по параграфи 290.106 и 290.115 по отношение на интереси на фирмата, ако фирмата има съществен финансов интерес, независимо дали пряк или непряк, в клиента за одит, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно фирмата не следва да има такъв финансов интерес.

#### *Наемане на работа при клиент за одит*

290.513 Следва да бъде направена оценка на значимостта на всички заплахи, произтичащи от трудовоправните взаимоотношения, описани в параграфи 290.132 до 290.136. Когато съществуват

заплахи, които не са на приемливо ниво следва да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за предпазните мерки, които биха могли да бъдат подходящи, включват тези, изложени в параграф 290.134.

*Предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност*

290.514 Ако фирмата изпълнява ангажимент за клиент за одит за издаване на доклад с ограничено ползване и разпространение и предоставя услуга, която не е за изразяване на сигурност на този клиент за одит, следва да бъдат спазени изискванията по параграфи 290.154 до 290.228, като се имат пред вид параграфи 290.504 до 290.507.

**РАЗДЕЛ 291**  
**НЕЗАВИСИМОСТ – ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ**  
**СЪДЪРЖАНИЕ**

---

	параграф
Структура на раздела	291.1
Подход на концептуална рамка към независимостта	291.4
Ангажменти за изразяване на сигурност	291.12
Ангажменти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност	291.17
Ангажменти за изразяване на сигурност с пряко докладване	291.20
Доклади, които съдържат ограничение по отношение ползване и разпространение	291.21
Няколко отговорни лица	291.28
Документация	291.29
Период на ангажмента	291.30
Нарушаване на разпоредба от настоящия Раздел	291.33
Прилагане на подхода на концептуалната рамка към независимостта	291.100
Финансови интереси	291.104
Заеми и гаранции	291.112
Бизнес взаимоотношения	291.118
Семейни и лични взаимоотношения	291.120
Наемане на работа при клиенти по ангажменти за изразяване на сигурност	291.126
Неотдавнашен трудов стаж при клиент по ангажмент за изразяване на сигурност	291.130
Работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент по ангажмент за изразяване на сигурност	291.133
Продължително асоцииране на старшия персонал с клиенти по ангажменти за изразяване на сигурност	291.137
Предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиенти по ангажменти за изразяване на сигурност	291.138
Управленски отговорности	291.141
Други съображения	291.146

Възнаграждения	291.149
Възнаграждения – относителен размер	291.149
Възнаграждения – просроченост	291.151
Условни възнаграждения	291.152
Подаръци и гостоприемство	291.156
Действителни съдебни процеси или заплаха за съдебен процес	291.157

---

## **Независимост – други ангажименти за изразяване на сигурност**

### **Структура на раздела**

- 291.1 Настоящият раздел разглежда изискванията за независимост при ангажименти за изразяване на сигурност, които не са ангажименти за одит или преглед. Изискванията за независимост при ангажименти за одит и преглед са разгледани в Раздел 290. Ако клиентът по ангажимент за изразяване на сигурност е също така клиент за одит или преглед, изискванията по Раздел 290 се прилагат и по отношение на фирмата, веригата от фирми и членовете на одиторския екип или на екипа за преглед. При някои обстоятелства, свързани с ангажименти за изразяване на сигурност, когато докладът за изразяване на сигурност съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението и при положение, че са изпълнени определени условия, изискванията за независимост по настоящия раздел могат да бъдат модифицирани, както е предвидено в параграфи 291.21 до 291.27.
- 291.2 Ангажиментите за изразяване на сигурност са разработени с цел повишават степента на доверие на предвидените потребители в резултатите от оценяването или измерването на предмета на ангажимента спрямо определени критерии. Международната рамка на ангажиментите за изразяване на сигурност (Обща рамка за изразяване на сигурност), издадена от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност разглежда елементите и целите на ангажимент за изразяване на сигурност и идентифицира ангажиментите, по отношение на които се прилагат Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС). Относно описание на елементите и целите на ангажимента за изразяване на сигурност, моля вижте Общата рамка за изразяване на сигурност.
- 291.3 Съблюдаването на фундаменталния принцип на обективността изисква независимост от клиентите по ангажименти за изразяване на сигурност. Когато става въпрос за ангажименти за изразяване на сигурност, в обществен интерес е, и следователно се изисква от настоящия Етичен кодекс, членовете на екипите по ангажименти за изразяване на сигурност и фирмите да бъдат независими от клиентите по ангажиментите за изразяване на сигурност и да бъде оценена всяка заплаха, която фирмата има основание да счита, че е създадена от интересите и взаимоотношенията на фирма, принадлежаща към веригата от фирми. Освен това, когато екипът по ангажимента за изразяване на сигурност знае или има основания да счита, че взаимоотношение или обстоятелство, касаещо друго свързано с клиента по ангажимента за изразяване на сигурност предприятие, има отношение към оценяването на независимостта на фирмата от клиента, екипът по ангажимента за изразяване на сигурност следва да включи това свързано предприятие при идентифициране и оценяване на заплахите за независимостта и прилагане на подходящите предпазни мерки.

### **Подход на концептуална рамка към независимостта**

- 291.4 Целта на настоящия раздел е да съдейства на фирмите и членовете на екипите по ангажименти за изразяване на сигурност при прилагане на изложения по-долу подход на концептуалната рамка, с оглед постигане и запазване на независимост.
- 291.5 Независимостта включва:
- (а) Независимост на мнението  
Състоянието на съзнанието, което позволява изразяване на заключение, без върху него да се отразяват влияния, които компрометират професионалната преценка, позволявайки по този начин на лицето да действа почтено, обективно и да упражнява професионален скептицизъм.
  - (б) Независимост в поведението  
Избягването на факти и обстоятелства, които са толкова съществени, че разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би стигнала вероятно до заключение, че почтеността, обективността и професионалният скептицизъм на фирмата или на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, са били компрометирани.
- 291.6 Подходът на концептуалната рамка следва да се прилага от професионалните счетоводители с оглед:

- (а) идентифициране на заплахи за независимостта;
- (б) оценяване на значимостта на идентифицираните заплахи; и
- (в) прилагане при необходимост на предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво.

Когато професионалният счетоводител установи, че подходящите предпазни мерки не са налице или не могат да бъдат приложени за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да отстрани обстоятелството или взаимоотношението, пораждащо заплахите, или да прекрати или се откаже от ангажимента за изразяване на сигурност. При прилагане на настоящата концептуална рамка професионалният счетоводител следва да използва професионална преценка.

- 291.7 Много различни обстоятелства или комбинации от обстоятелства могат да бъдат уместни при оценяване на заплахите за независимостта. Не е възможно да се дефинира всяка ситуация, която създава заплахи за независимостта и да се определят подходящите действия. Поради това настоящият Кодекс установява концептуална рамка, която изисква фирмите и членовете на екипите по ангажимента да идентифицират, оценяват и се справят със заплахите за независимостта. Подходът на концептуалната рамка подпомага професионалните счетоводители в практиката при съблюдаване на етичните изисквания на настоящия Кодекс. Този подход обхваща многообразието от обстоятелства, създаващи заплахи за независимостта и е в състояние да предпази професионалния счетоводител от достигане до заключение, че ако дадена ситуация не е изрично забранена, то тя е разрешена.
- 291.8 Параграф 291.100 и следващите разглеждат начина, по който трябва да се прилага подходът на концептуалната рамка по отношение на независимостта. Тези параграфи не обхващат всички обстоятелства и взаимоотношения, които създават или могат да създадат заплахи за независимостта.
- 291.9 При вземане на решение за приемане или продължаване на ангажимент, или относно това дали дадено лице може да е член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата следва да идентифицира и оцени заплахите за независимостта. Ако заплахите не са на приемливо ниво и решението се отнася до това дали да се приеме даден ангажимент или конкретно лице да се включи в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата следва да установи дали са налице предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво. Ако решението се отнася до това дали да се продължи даден ангажимент, фирмата следва да установи дали някоя от предпазните мерки ще продължи да бъде ефективна за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, или ще е необходимо да се приложат други предпазни мерки, или ще е необходимо ангажиментът да бъде прекратен. Винаги когато по време на ангажимента нова информация относно заплахата за независимостта попадне във вниманието на фирмата, тя следва да оцени значимостта на тази заплахата в съответствие с подхода на концептуалната рамка.
- 291.10 В целия настоящ раздел се правят препратки към значимостта на заплахите за независимостта. При оценяване значимостта на дадена заплахата следва да бъдат взети под внимание както качествени, така и количествени фактори.
- 291.11 В повечето случаи настоящият раздел не предписва конкретна отговорност за действия, свързани с независимостта, на лицата в рамките на фирмата, тъй като отговорността може да варира в зависимост от размера, структурата и организацията на фирмата. Съгласно Международните стандарти за контрол върху качеството от фирмата се изисква да установи политика и процедури, разработени с оглед осигуряване на разумна степен на сигурност, че независимостта се поддържа, когато това е необходимо съгласно съответните етични изисквания.

#### **Ангажменти за изразяване на сигурност**

- 291.12 Както е обяснено по-подробно в Общата рамка за изразяване на сигурност, при ангажимент за изразяване на сигурност професионалният счетоводител на публична практика изразява заключение, целящо да повиши степента на доверие на предвидените потребители (различни от отговорната страна) в резултатите от оценяването или измерването на предмета на ангажимента спрямо определени критерии.



- 291.13 Резултатът от оценяването или измерването на предмета е информацията, която се получава вследствие прилагането на определени критерии спрямо предмета на ангажмента. Терминът „информация за предмета” се използва, за да обозначи резултатите от оценяването или измерването на предмета. Така например, Общата рамка посочва, че твърдение относно ефективността на вътрешния контрол (информация за предмета) се получава в резултат на прилагане на обща рамка за оценяване ефективността на вътрешния контрол, като например COSO<sup>2</sup> или CoCo<sup>3</sup> (критерии), спрямо вътрешния контрол, процес (предмет).
- 291.14 Ангажиментите за изразяване на сигурност могат да бъдат базирани на твърдение за вярност или да са с пряко докладване. И в двата случая те включват три отделни страни: професионален счетоводител на публична практика, отговорно лице и предвидени потребители.
- 291.15 При ангажимент за изразяване на сигурност, който е базиран на твърдение за вярност, оценяването или измерването на предмета се осъществява от отговорното лице, а информацията за предмета е под формата на твърдение за вярност от отговорното лице, което се предоставя на разположение на предвидените потребители.
- 291.16 При ангажимент за изразяване на сигурност с пряко докладване, професионалният счетоводител на публична практика или директно извършва оценяването и измерването на предмета, или получава изявление от отговорното лице, което е осъществило оценяването или измерването, което не е на разположение на предвидените потребители. Информацията за предмета се предоставя на предвидените потребители в доклада за изразяване на сигурност.

#### **Ангажменти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност**

- 291.17 При ангажимент за изразяване на сигурност, базиран на твърдение за вярност, членовете на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност и фирмата следва да бъдат независими от клиента по ангажмента за изразяване на сигурност (страната, отговорна за информацията за предмета, която може също така да е отговорна и за предмета). Тези изисквания за независимост забраняват определени взаимоотношения между членовете на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност и (а) директорите и отговорните длъжностни лица и (б) лица при клиента, които са на позиции, позволяващи упражняване на значително влияние върху информацията за предмета. Следва да бъде установено също така дали се създават заплахи за независимостта от взаимоотношенията с лица при клиента, които са на позиции, позволяващи упражняването на значително влияние върху информацията за предмета. Следва да бъде направена оценка на значимостта на всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че се създават от интересите и взаимоотношенията на фирма, принадлежаща към веригата от фирми<sup>4</sup>.
- 291.18 При мнозинството ангажменти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност, отговорното лице е отговорно както за информацията за предмета, така и за предмета. При някои ангажменти обаче, отговорната страна е възможно да не отговаря за предмета. Например, когато професионалният счетоводител на публична практика е ангажиран да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност относно доклад, който е бил изготвен от консултант по опазване на околната среда във връзка с устойчивите практики на дадена компания, за разпространение до предвидените потребители, то консултантът по опазване на околната среда е отговорното лице за информацията за предмета, а компанията е отговорна за самия предмет (устойчивите практики).
- 291.19 При ангажменти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност, при които отговорната страна е отговорна за информацията за предмета, но не и за самия предмет, членовете на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност и фирмата следва да бъдат независими от лицето, отговорно за информацията за предмета (клиента по ангажмента за изразяване на сигурност). В

<sup>2</sup> „Вътрешен контрол – интегрирана обща рамка”, Комитет на организацията, спонсориращи Комисията Treadway

<sup>3</sup> „Насоки за оценка на контрола – принципите CoCo”, Съвет по критериите за контрол, Институт на дипломираните експерт-счетоводители в Канада

<sup>4</sup> За насоки относно това, какво представлява фирма, принадлежаща към верига от фирми, виж параграфи 290.13 до 290.24

допълнение към това, следва да бъде направена оценка на всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че са създадени от интереси и взаимоотношения между член от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата, фирма, принадлежаща към веригата от фирми и страната, отговорна за предмета.

#### **Ангажменти за изразяване на сигурност с пряко докладване**

291.20 При ангажменти за изразяване на сигурност с пряко докладване, членовете на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и фирмата следва да са независими от клиента по ангажимента за изразяване на сигурност (страната, отговорна за информацията за предмета). Следва да бъде направена оценка на всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че са създадени от интереси и взаимоотношения на фирма, принадлежаща към веригата от фирми.

#### **Доклади, които съдържат ограничение по отношение ползването и разпространението**

291.21 При определени обстоятелства, когато докладът за изразяване на сигурност съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението, и при положение, че условията по настоящия параграф и параграф 291.22 са изпълнени, изискванията за независимост съгласно настоящия раздел могат да бъдат модифицирани. Модификациите на изискванията по Раздел 291 са разрешени, когато предвидените потребители на доклада (а) са в течение на целта, информацията за предмета и ограниченията на доклада и (б) изразяват изрично съгласие с прилагането на модифицираните изисквания за независимост. Информацията относно целта, информацията за предмета и ограниченията на доклада може да бъде получена от предвидените потребители посредством участието им – пряко или косвено, чрез свой представител, който разполага с правомощия да действа от името на предвидените потребители – в установяване естеството и обхвата на ангажимента. Подобно участие повишава способността на фирмата да комуникира с предвидените потребители по въпроси, свързани с независимостта, включително обстоятелствата, уместни при оценяване на заплахите за независимостта и приложимите предпазни мерки, необходими за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво, както и за получаване съгласието на предвидените потребители за модифицираните изисквания за независимост, които ще се приложат.

291.22 Фирмата следва да комуникира (например, в писмото за ангажимента) с предвидените потребители относно изискванията за независимост, които ще бъдат прилагани във връзка с изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност. Когато предвидените потребители представляват определена категория потребители (например, заемодатели по споразумение за синдикиран кредит), в рамките на която не са конкретно идентифицирани поименно към момента, в който се установяват условията на ангажимента, тези потребители впоследствие следва да бъдат информирани относно изискванията за независимост, договорени с представителя (например, представителя, който предоставя на всички потребители писмото на фирмата за ангажимента).

291.23 Ако фирмата издава за същия клиент и доклад за изразяване на сигурност, който не съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението, разпоредбите по параграфи 291.25 до 291.27 не променят изискването по отношение на този ангажимент за изразяване на сигурност да се прилагат разпоредбите съгласно параграфи 291.1 до 291.157. Ако фирмата издава за същия клиент и одиторски доклад, независимо дали той съдържа ограничение по отношение ползването и разпространението, разпоредбите на Раздел 290 следва да се прилагат спрямо този ангажимент за одит.

291.24 Модификациите на изискванията съгласно Раздел 291, които са разрешени при изложените по-горе обстоятелства, се разглеждат в параграфи 291.25 до 291.27. Във всички останали аспекти се изисква спазване на разпоредбите на Раздел 291.

291.25 Когато са изпълнени условията по параграфи 291.21 и 291.22, съответните разпоредби, изложени в параграфи 291.104 до 291.132 се прилагат спрямо всички членове на екипа по ангажимента, техните най-близки членове на семействата и близки родственици. В допълнение към това, следва да бъде установено дали заплахи за независимостта се създават от интереси и взаимоотношения между клиента по ангажимента за изразяване на сигурност и следните членове на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност:

- лицата, които предоставят консултации по методологически или специфични за дадения отрасъл въпроси, сделки или събития; и
- лицата, които осъществяват контрол върху качеството на ангажимента, включително тези, които извършват преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

Следва да бъде направена също оценка, чрез рефериране към разпоредбите, изложени в параграфи 291.104 до 291.132, на всички заплахи, които екипът по ангажимента има основания да счита, че се създават от интереси и взаимоотношения между клиента по ангажимента за изразяване на сигурност и други лица в рамките на фирмата, които могат пряко да влияят върху резултата от ангажимента за изразяване на сигурност, включително тези, които препоръчват възнагражденията или които осигуряват пряк управленски, контролен или друг вид надзор върху съдружника, отговорен за ангажимента за изразяване на сигурност, във връзка с изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност.

- 291.26 Дори да са изпълнени условията, изложени в параграфи 291.21 до 291.22, ако фирмата има съществен финансов интерес, независимо дали пряко или непряко, в клиента по ангажимента за изразяване на сигурност, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно фирмата не следва да има такъв финансов интерес. Освен това, фирмата следва да спазва изискванията на другите приложими разпоредби на настоящия раздел, разгледани в параграфи 291.112 до 291.157.
- 291.27 Следва да бъде направена също оценка на всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че са създадени от интереси и взаимоотношения на фирма, принадлежаща към веригата от фирми.

#### **Няколко отговорни лица**

- 291.28 При някои ангажименти за изразяване на сигурност, без значение дали са базирани на твърдение за вярност, или са с пряко докладване, е възможно да има няколко отговорни лица (страни). При подобни ангажименти, когато се определя дали е необходимо да се прилагат разпоредбите на настоящия раздел към всяка отговорна страна, фирмата може да вземе под внимание това дали интерес или взаимоотношение между фирмата или член на екипа за изразяване на сигурност и конкретната отговорна страна биха създали заплаха за независимостта, която не е незначителна или несъществена в контекста на информацията за предмета. В този случай би трябвало да се вземат под внимание фактори като:
- съществеността на информацията за предмета (или предмета), за която е отговорно отговорното лице; и
  - степента на обществения интерес, асоцииран с ангажимента.

Ако фирмата установи, че заплахата за независимостта, създадена от някакъв подобен интерес или подобно взаимоотношение с конкретна отговорна страна, би била незначителна и несъществена, може да не е необходимо всички разпоредби на настоящия раздел да се прилагат към тази отговорна страна.

#### **Документация**

- 291.29 Документацията осигурява доказателства за преценките на професионалния счетоводител при формиране на заключенията относно спазването на изискванията за независимост. Липсата на документация не е определяща за това дали фирмата е взела под внимание конкретен въпрос и дали е независима.

Професионалният счетоводител следва да документира заключенията относно спазването на изискванията за независимост и същността на всички уместни обсъждания, подкрепящи тези заключения. Съответно:

- (a) когато се изискват предпазни мерки за свеждане на заплахата до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да документира характера на заплахата и действащите или приложените предпазни мерки, които свеждат заплахата до приемливо ниво; и

- (б) когато дадена заплаха изисква значителен анализ за определяне дали са необходими предпазни мерки и професионалният счетоводител е стигнал до заключение, че такива не са нужни, тъй като заплахата вече е била на приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да документира характера на заплахата и обосновката на заключението.

#### **Период на ангажимента**

- 291.30 Изисква се независимост от клиента по ангажимента за изразяване на сигурност както по време на периода на ангажимента, така и по време на периода, обхванат от информацията за предмета. Началото на периода на ангажимента е когато екипът за изразяване на сигурност започне да извършва услугите по изразяване на сигурност. Краят на периода на ангажимента е когато е издаден докладът за изразяване на сигурност. Когато ангажиментът е с повтарящ се характер, той приключва на по-късната от следните две дати – датата на уведомлението от която и да било от страните, че професионалното взаимоотношение се прекратява или датата на издаване на окончателния доклад за изразяване на сигурност.
- 291.31 Когато дадено предприятие става клиент по ангажимент за изразяване на сигурност по време или след периода, обхванат от информацията за предмета, върху която фирмата ще изрази заключение, фирмата следва да установи дали са създадени заплахи за независимостта, произтичащи от:
- (а) финансови или бизнес взаимоотношения с клиента по ангажимента за изразяване на сигурност по време или след периода, обхванат от информацията за предмета, но преди поемане на ангажимента за изразяване на сигурност; или
  - (б) предходни услуги, предоставяни на клиента по ангажимента за изразяване на сигурност.
- 291.32 Ако на клиента по ангажимент за изразяване на сигурност е била предоставена услуга, която не е за изразяване на сигурност, по време или след периода, обхванат от информацията за предмета, но преди екипът за изразяване на сигурност да започне да извършва услугите по изразяване на сигурност, и тази услуга не би била разрешена по време на периода на ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата следва да оцени всяка заплаха за независимостта, породена от тази услуга. Ако дадена заплаха не е на приемливо ниво, ангажиментът за изразяване на сигурност следва да бъде поет единствено ако се приложат предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- невключване на персонала, предоставил услугата, която не е изразяване на сигурност, като членове на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
  - ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата по ангажимента за изразяване на сигурност и работата по услугата, която не е за изразяване на сигурност, както е целесъобразно; или
  - ангажиране на друга фирма, която да оцени резултатите от услугата, която не е за изразяване на сигурност, или да извърши повторно услугата до степента, необходима да може тя да поеме отговорност за тази услуга.

Ако услугата, която не е за изразяване на сигурност, обаче, не е приключена и е практически неприложимо тя да бъде приключена или прекратена преди началото на професионалните услуги, свързани с ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата следва да поеме ангажимента за изразяване на сигурност единствено ако се е уверила, че:

- (а) услугата, която не е за изразяване на сигурност, ще бъде приключена в кратък срок; или
- (б) клиентът има действащо споразумение за прехвърляне на услугата към друг доставчик в рамките на кратък период от време.

По време на периода, в течение на който се извършва услугата, при необходимост следва да бъдат приложени предпазни мерки. В допълнение към това, въпросът следва да бъде обсъден с лицата, натоварени с общото управление.

#### **Нарушаване на разпоредба от настоящия Раздел**

- 291.33 Когато е идентифицирано нарушение на разпоредба от настоящия Раздел, фирмата следва да прекрати, преустанови временно или елиминира участието или взаимоотношението, предизвикало

нарушаването и да оцени значимостта на това нарушение и ефекта от него върху обективността на фирмата и способността ѝ да издаде доклад за изразяване на сигурност. Фирмата следва да реши дали могат да бъдат предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението. При вземането на това решение фирмата следва да използва професионална преценка и да вземе под внимание дали разумна и информирана трета страна, отчитайки значимостта на нарушението, мерките, които трябва да бъдат предприети и всички конкретни факти и обстоятелства, които са на разположение на професионалния счетоводител към този момент, вероятно би достигнала до заключение, че обективността на фирмата ще бъде компрометирана и следователно фирмата няма да е в състояние да издаде доклад за изразяване на сигурност.

- 291.34 В случай че фирмата реши, че не могат да бъдат предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да информира във възможно най-кратък срок страната, която е ангажирала фирмата или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, и да предприеме стъпките, необходими за прекратяване на ангажимента за изразяване на сигурност в съответствие с приложимите законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до прекратяването на ангажимент за изразяване на сигурност.
- 291.35 В случай че фирмата реши, че могат да бъдат предприети мерки, които да адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да обсъди нарушението и мерките, които е предприела или предлага да предприеме със страната, която е ангажирала фирмата или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление. Фирмата следва да обсъди нарушението и предлаганите мерки във възможно най-кратък срок, вземайки под внимание обстоятелствата на ангажимента и нарушението.
- 291.36 Ако страната, която е ангажирала фирмата или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, не са съгласни, че мерките адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, фирмата следва да предприеме необходимите стъпки за прекратяване на ангажимента за изразяване на сигурност в съответствие с приложимите законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до прекратяването на ангажимент за изразяване на сигурност.
- 291.37 Фирмата следва да документира нарушението, предприетите мерки, взетите ключови решения и всички въпроси, обсъдени със страната, която е ангажирала фирмата или с лицата, натоварени с общо управление. Когато фирмата продължава с ангажимента за изразяване на сигурност, въпросите, които трябва да бъдат документирани следва да включват и заключението, че според професионалната преценка на фирмата обективността не е била компрометирана, както и аргументацията относно това защо предприетите действия адресират по удовлетворителен начин последствията от нарушението, така че фирмата да може да издаде доклад за изразяване на сигурност.

**Параграфи 291.38 до 291.99 умишлено са оставени без съдържание.**

#### **Прилагане на подхода на концептуалната рамка към независимостта**

- 291.100 Параграфи 291.104 до 291.157 описват конкретни обстоятелства и взаимоотношения, които създават или могат да създадат заплахи за независимостта. Параграфите описват потенциалните заплахи и видовете предпазни мерки, които могат да бъдат подходящи за елиминирането на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво, като идентифицират определени ситуации, при които никакви предпазни мерки не биха могли да намалят заплахите до приемливо ниво. Параграфите не описват всички обстоятелства и взаимоотношения, които пораждаат или могат да създадат заплахи за независимостта. Фирмата и членовете на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност следва да оценяват последиците от сходни, но различни обстоятелства и взаимоотношения, за да решат дали предпазни мерки, включително предпазните мерки по параграфи 200.11 до 200.14, могат при необходимост да бъдат приложени с оглед елиминирането на заплахите за независимостта или свеждането им до приемливо ниво.

- 291.101 Параграфите показват как подходът на концептуалната рамка се прилага спрямо ангажименти за изразяване на сигурност и следва да се тълкуват съвместно с параграф 291.28, който пояснява, че при повечето ангажименти за изразяване на сигурност е налице една отговорна страна и тази страна е клиентът по ангажимента за изразяване на сигурност. При някои ангажименти за изразяване на сигурност, обаче, са налице две или повече отговорни страни. При такива обстоятелства следва да бъде направена оценка на всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че са създадени от интереси и взаимоотношения между член на екипа за изразяване на сигурност, фирмата, фирма, принадлежаща към веригата от фирми и страната, отговорна за предмета. По отношение на доклади за изразяване на сигурност, съдържащи ограничение по отношение ползването и разпространението, параграфите трябва да се тълкуват в контекста на параграфи 291.21 до 291.27.
- 291.102 Разяснение 2005-01 предоставя допълнителни насоки относно прилагането на изискванията за независимост, съдържащи се в настоящия раздел, към ангажиментите за изразяване на сигурност.
- 291.103 Параграфи 291.104 до 291.119 съдържат препратки към съществеността на финансов интерес, заем или гаранция или към значимостта на дадено бизнес взаимоотношение. За да се определи дали подобен интерес е съществен за дадено лице, може да бъде взета под внимание комбинираната нетна стойност на лицето и неговите най-близки членове на семейството.

#### **Финансови интереси**

- 291.104 Притежаването на финансов интерес в клиент по ангажимент за изразяване на сигурност може да породи заплаха, свързана с личен интерес. Наличието и значимостта на евентуално създадена заплаха зависи от:
- (а) ролята на лицето, притежаващо финансовия интерес;
  - (б) дали финансовият интерес е пряк или непряк; и
  - (в) съществеността на финансовия интерес.
- 291.105 Финансовите интереси могат да бъдат притежавани чрез посредник (например, дружество за колективно инвестиране, имуществена маса или доверителна собственост). Определянето дали подобни финансови интереси са преки или непреки ще зависи от това дали бенефициентът притежава контрол върху инвестиционното дружество или способност да се оказва влияние върху инвестиционните му решения. Когато контрол върху инвестиционното дружество или способност да се оказва влияние върху инвестиционните му решения са налице, настоящият Кодекс определя такъв финансов интерес като пряк финансов интерес. И обратно, когато бенефициентът на финансовия интерес не притежава контрол върху инвестиционното дружество или способност да оказва влияние върху инвестиционните му решения, настоящият Кодекс определя такъв финансов интерес като непряк финансов интерес.
- 291.106 Ако член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, най-близък член на семейството на това лице или фирмата притежават пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента по ангажимента за изразяване на сигурност, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, никой от изброените - член на екипа за изразяване на сигурност, най-близък член на семейството на това лице и фирмата - не следва да притежава пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента.
- 291.107 Когато член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност има близък родственик, за когото на члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност е известно, че притежава пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиента по ангажимента за изразяване на сигурност, създадена е заплаха, свързана с личен интерес. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:
- характера на взаимоотношението между члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и близкия родственик; и
  - съществеността на финансовия интерес за близкия родственик.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- близкият родственик в най-краткия практически възможен срок се освобождава от финансов интерес като цяло или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен;
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност; или
- отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

291.108 Ако член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, най-близък член на семейството на това лице или фирмата притежава пряк или съществен непряк финансов интерес в предприятие, което притежава контролиращо участие в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност и клиентът е съществен за предприятието, създадената заплаха, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, никой от изброените - член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, най-близък член на семейството на това лице и фирмата - не следва да притежава подобен финансов интерес.

291.109 Притежаването от страна на фирмата, член на екипа за изразяване на сигурност или най-близък член на семейството на това лице, на пряк финансов интерес или на съществен непряк финансов интерес в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност в качеството на попечител поражда заплаха, свързана с личен интерес. Такъв интерес не следва да бъде притежаван, освен ако:

- (а) нито попечителят, нито най-близък член на семейството му, нито фирмата са бенефициенти по отношение на доверителния фонд;
- (б) интересът в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност, притежаван от доверителния фонд не е съществен за доверителната собственост;
- (в) доверителният фонд не е в състояние да упражнява значителна влияние върху клиента по ангажимента за изразяване на сигурност; и
- (г) попечителят, най-близките членове на семейството му и фирмата не могат да оказват значително влияние върху инвестиционните решения, включително и относно финансовия интерес в клиента по ангажимента за изразяване на сигурност.

291.110 Членовете на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност следва да установят дали е създадена заплаха, свързана с личен интерес, породена от всякакви известни финансови интереси в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност, притежавани от други лица, включително:

- съдружници и професионални служители във фирмата, извън посочените по-горе, или техни най-близки членове на семейството; и
- лица в близки лични взаимоотношения с член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност.

Дали тези интереси пораждат заплаха, свързана с личен интерес ще зависи от фактори като:

- организационната, оперативна и отчетна структура на фирмата; и
- характера на взаимоотношението между лицето и члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност на члена с личното взаимоотношение;

- изключване на члена на екипа за изразяване на сигурност от всеки по-значителен процес на вземане на решения, касаещи ангажимента за изразяване на сигурност; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

291.111 Ако фирмата, съдружник или служител в нея, или най-близък член на семействата им, получи пряк финансов интерес или съществен непряк финансов интерес в клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, например, посредством наследство, подарък или в резултат на сливане, и подобен интерес не би бил разрешен да се притежава съгласно настоящия раздел, то тогава:

- (а) ако интересът е получен от фирмата, тя следва незабавно да се освободи от финансовия интерес или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен, или
- (б) ако интересът е получен от член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност или от най-близък член на семейството му, лицето, получило финансовия интерес следва незабавно да се освободи от него или от достатъчна част от непряк финансов интерес, така че оставащият интерес вече да не е съществен.

### **Заеми и гаранции**

291.112 Заем, или гаранция по заем, предоставени на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, най-близък член на семейството му или на фирмата, от клиента по ангажимент за изразяване на сигурност, който е банка или подобна институция, може да породи заплахата за независимостта. Ако заемът или гаранцията не са предоставени при обичайните процедури и условия за отпускане на заеми, би била създадена заплахата, свързана с личен интерес, която е толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно, нито член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, нито най-близки членове на семейството му, нито фирмата следва да приемат подобни заеми или гаранции.

291.113 Ако заем за фирмата от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, който е банка или подобна институция, бъде предоставен при обичайни процедури и условия за отпускане на заеми, и той е съществен за клиента по ангажимент за изразяване на сигурност или фирмата, получаваща заема, може да е възможно да се приложат предпазни мерки за свеждане на заплахата, свързана с личен интерес, до приемливо ниво. Пример за подобна предпазна мярка е извършването на преглед на работата от страна на професионален счетоводител от принадлежаща към веригата фирма, която нито участва в ангажимента за изразяване на сигурност, нито е получател на заема.

291.114 Заем, или гаранция по заем, от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, който е банка или подобна институция, на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, или на най-близък член на неговото семейство, не създава заплахата за независимостта, ако заемът или гаранцията са предоставени при обичайни процедури и условия за отпускане на заеми. Примерите за подобни заеми включват ипотечни жилищни кредити, банков овърдрафт, кредит за закупуване на автомобил и салда по кредитни карти.

291.115 Ако фирмата, или член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, или най-близък член на неговото семейство, приеме заем, или има гаранция по заем, от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, който не е банка или подобна институция, създадената заплахата, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, освен случаите, когато заемът или гаранцията са несъществени, както за фирмата или члена на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност или най-близък член на неговото семейство, така и за клиента.

291.116 По подобен начин, ако фирмата, или член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, или най-близък член на неговото семейство, предостави или гарантира заем на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, създадената заплахата, свързана с личен интерес, би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво, освен в случаите, когато заемът или гаранцията са несъществени, както за фирмата или члена на екипа за изразяване на сигурност или най-близък член на неговото семейство, така и за клиента.



291.117 Ако фирмата, или член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност или най-близък член на семейството му, притежава депозит или сметка при клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, който е банка, брокер или подобна институция, не се поражда заплахата за независимостта, ако депозитът или сметката се държат при обичайни търговски условия.

#### **Бизнес взаимоотношения**

291.118 Тясно бизнес взаимоотношение между фирмата, или член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност или най-близък член на семейството му, и клиента по ангажимент за изразяване на сигурност или неговото ръководство, се поражда от търговско взаимоотношение или общ финансов интерес и може да създаде заплахата, свързани с личен интерес или сплашване. Примерите за такива взаимоотношения включват:

- наличие на финансов интерес в предприятие, което е съвместно с клиента или с контролиращ собственик, директор, отговорно длъжностно лице или друго лице, изпълняващо висши ръководни дейности за този клиент;
- споразумения за комбиниране на една или повече услуги или продукти на фирмата с една или повече услуги или продукти на клиента, като пакетът се търгува на пазара с референция към двете страни;
- споразумения за разпространение или маркетинг, съгласно които фирмата осъществява дистрибуция или пласмент на пазара на продуктите или услугите на клиента или клиентът осъществява дистрибуция или пласмент на пазара на продуктите или услугите на фирмата.

Освен случаите, когато финансовият интерес е несъществен и бизнес взаимоотношението е незначително за фирмата и за клиента или неговото ръководство, създадената заплахата би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Следователно, освен ако финансовият интерес не е несъществен и бизнес взаимоотношението не е незначително, не следва да се встъпва в това бизнес взаимоотношение или то следва да бъде сведено до ниво, при което ще е незначително, или да бъде прекратено.

В случаите, когато става въпрос за член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако финансовият интерес не е несъществен и бизнес взаимоотношението не е незначително за този член, лицето следва да бъде отстранено от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Ако бизнес взаимоотношението е между най-близък член от семейството на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност, от една страна, и клиента по ангажимент за изразяване на сигурност или неговото ръководство, от друга, значимостта на всяка заплахата следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво.

291.119 Закупуването от страна на фирмата, член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност или най-близък член на семейството му, на стоки и услуги от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност обикновено не поражда заплахата за независимостта, ако сделката е в рамките на нормалната стопанска дейност и при справедливи пазарни условия. Подобни сделки, обаче, могат да са от такова естество и обхват, че да създадат заплахата, свързана с личен интерес. Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- елиминиране или намаляване обхвата на сделката; или
- отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

#### **Семейни и лични взаимоотношения**

291.120 Семейните или лични взаимоотношения между член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност и директор, отговорно длъжностно лице или определени служители (в зависимост от тяхната роля) на клиента по ангажимент за изразяване на сигурност, могат да създадат заплахата, свързани с личен интерес, фамилиарност или сплашване. Наличието и значимостта на евентуални заплахата ще зависят от редица фактори, включително отговорностите на лицето в екипа по

ангажимента за изразяване на сигурност, ролята на члена на семейството или на друго лице в рамките на клиента и близостта на взаимоотношението.

291.121 Когато най-близък член от семейството на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност е:

- (а) директор или отговорно длъжностно лице в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност; или
- (б) служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност,

или е бил на такава позиция по време на период, обхванат от ангажимента или от информацията за предмета, заплахите за независимостта могат да бъдат сведени до приемливо ниво единствено чрез отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност. Близостта на взаимоотношението е такава, че никакви други предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата до приемливо ниво. Съответно никое лице, което е в подобно взаимоотношение, не следва да бъде член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност.

291.122 Заплахи за независимостта се създават, когато най-близък член от семейството на член на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност е служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху предмета на ангажимента. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- позицията, заемана от този най-близък член на семейството; и
- ролята на професионалното лице в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност; или
- структуриране на отговорностите на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на този най-близък член на семейството.

291.123 Заплахи за независимостта се създават, когато близък родственик на член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност е:

- директор или отговорно длъжностно лице при клиента по ангажимент за изразяване на сигурност; или
- служител на позиция, позволяваща упражняване на значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и този близък родственик;
- позицията, заемана от този близък родственик; и
- ролята на професионалното лице в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност; или
- структуриране на отговорностите на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на този близък родственик.

291.124 Заплахи за независимостта се създават, когато член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност е в близки взаимоотношения с лице, което не е най-близък член на семейството или близък родственик, но което е директор, отговорно длъжностно лице или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност. Член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, който е в подобно взаимоотношение следва да се консултира в съответствие с политиката и процедурите на фирмата. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между това лице и члена на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
- позицията, която това лице заема при клиента; и
- ролята на професионалното лице в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност; или
- структуриране на отговорностите на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност така, че професионалното лице да не се занимава с въпроси, които са в рамките на отговорностите на лицето, с което професионалното лице е в близки взаимоотношения.

291.125 Заплахи, свързани с личен интерес, фамилиарност или сплашване, могат да бъдат създадени от лични или семейни взаимоотношения между (а) съдружник или служител на фирмата, който не е член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и (б) директор или отговорно длъжностно лице в клиента по ангажимент за изразяване на сигурност, или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност. Наличието и значимостта на евентуална заплаха ще зависи от фактори като:

- характера на взаимоотношението между съдружника или служителя на фирмата и директора, отговорното длъжностно лице или служителя на клиента;
- взаимодействието на съдружника или служителя на фирмата с екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
- позицията на съдружника или служителя в рамките на фирмата; и
- позицията, която даденото лице заема при клиента.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- структуриране на отговорностите на съдружника или служителя с оглед намаляване на потенциалното влияние върху ангажимента за изразяване на сигурност; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на съответната работа по ангажимента за изразяване на сигурност.

#### **Наемане на работа при клиенти по ангажименти за изразяване на сигурност**

291.126 Заплахи от фамилиарност или сплашване могат да бъдат създадени, ако директор, отговорно длъжностно лице на клиента по ангажимент за изразяване на сигурност или служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност, е бил член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност или съдружник във фирмата.

291.127 Ако бивш член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност или съдружник във фирмата се е присъединил към клиента по ангажимента за изразяване на сигурност на такава позиция, наличието и значимостта на евентуалните заплахи от фамилиарност или сплашване ще зависят от фактори като:

- позицията, която лицето е зело при клиента;

- евентуалната ангажираност на това лице с екипа по ангажмента за изразяване на сигурност;
- продължителността на периода от време, който е изминал откакто лицето е било член на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност или съдружник във фирмата; и
- позицията, която лицето е заемало в рамките на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност или фирмата, например, дали лицето е било отговорно за поддържане на регулярни контакти с ръководството или с лицата, натоварени с общото управление на клиента.

Във всички случаи лицето не следва да продължава да участва в бизнеса или професионалната дейност на фирмата.

Значимостта на създадените заплахи следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- вземане на такива мерки, че лицето да няма право на доходи или плащания от фирмата, освен направените в съответствие с фиксирани, предварително определени договорености;
- вземане на такива мерки, че евентуална сума, дължимата на лицето, да не е съществена за фирмата;
- модифициране на плана на ангажмента за изразяване на сигурност;
- назначаване в екипа по ангажмента за изразяване на сигурност на лица, които имат достатъчен опит във връзка с лицето, което се е присъединило към клиента; или
- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на работата на бившия член на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност.

291.128 Ако бивш съдружник във фирмата се е присъединил преди това към дадено предприятие на такава позиция и предприятието впоследствие става клиент по ангажмент за изразяване на сигурност на фирмата, значимостта на всяка заплаха за независимостта следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво.

291.129 Заплаха, свързана с личен интерес се създава, когато член на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност участва в ангажмент за изразяване на сигурност, като същевременно се знае, че той ще се присъедини, или може да се присъедини, към клиента в някакъв бъдещ момент. Политиката и процедурите на фирмата следва да изискват членовете на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност да уведомят фирмата, когато встъпват в преговори за наемане на работа при клиент. При получаване на такова уведомление, значимостта на заплахата следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането ѝ или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- отстраняване на лицето от екипа по ангажмента за изразяване на сигурност; или
- преглед на всички направените от това лице значителни преценки по времето когато е било част от екипа.

### **Неотдавнашен трудов стаж при клиент по ангажмент за изразяване на сигурност**

291.130 Заплахи, свързани с личен интерес, от преглед на собствената работа или от фамилиарност, могат да бъдат създадени, ако член на екипа по ангажмент за изразяване на сигурност до неотдавна е служил като директор, отговорно длъжностно лице или служител на клиента по ангажмента за изразяване на сигурност. Такъв би бил случаят, например, когато член на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност трябва да оценява елементи на информацията за предмета, които този член, по времето, когато е бил при клиента, е изготвил.

291.131 Ако по време на периода, обхванат от доклада за изразяване на сигурност, член на екипа по ангажмента за изразяване на сигурност е служил като директор или отговорно длъжностно лице на клиента по ангажмента за изразяване на сигурност, или като служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху информацията за предмета на ангажмента за изразяване на сигурност, създадената заплаха би била толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли

да я сведат до приемливо ниво. Следователно, такива лица не следва да бъдат назначавани в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

291.132 Заплахи, свързани с личен интерес, от преглед на собствената работа или от фамилиарност, могат да бъдат създадени, ако преди периода, обхванат от доклада за изразяване на сигурност, член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност е служил като директор или отговорно длъжностно лице на клиента по ангажимента за изразяване на сигурност, или като служител на позиция, позволяваща му да упражнява значително влияние върху информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност. Така например, подобни заплахи биха били създадени, ако взето от това лице решение или извършена от него работа през този предходен период, по времето, когато е бил нает от клиента, трябва да бъдат оценени в настоящия период като част от текущия ангажимент за изразяване на сигурност. Наличието и значимостта на евентуални заплахи ще зависят от фактори като:

- позицията, заемана от лицето при клиента;
- продължителността на периода от време след като лицето е напуснало клиента; и
- ролята на професионалното лице в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

Значимостта на всяка заплаха следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да я елиминират или сведат до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е осъществяването на преглед върху работата, извършена от лицето като част от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност.

#### **Работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност**

291.133 Ако съдружник или служител на фирмата работи като директор или отговорно длъжностно лице на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, създадените заплахи, свързани с личен интерес и от преглед на собствената работа, биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Съответно, нито един съдружник или служител не следва да работи като директор или отговорно длъжностно лице на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност.

291.134 Позицията „секретар на дружеството” има различни значения в различните юрисдикции. Задълженията могат да варират от административни задължения, като управление на персонала и поддържане на документите и регистрите на дружеството, до най-разнообразни други задължения, като гарантирането, че дружеството спазва всички нормативни разпоредби или като предоставянето на консултации по въпроси свързани с корпоративното управление. В общия случай, тази позиция се разглежда като предполагаща тясна връзка с предприятието.

291.135 Ако съдружник или служител на фирмата работи като секретар на дружеството за клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, създават се заплахи от преглед на собствената работа и от застъпничество, които обикновено биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Независимо от параграф 291.133, когато тази практика е изрично разрешена от местното законодателство, професионалните правила или практика, и при условие, че ръководството взема всички уместни решения, задълженията и дейностите следва да бъдат ограничени до тези с рутинен и административен характер, като изготвяне на протоколи и поддържане на задължителните отчети. При тези обстоятелства значимостта на евентуалните заплахи следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво.

291.136 Извършването на рутинни административни услуги в подкрепа на функцията на секретар на дружеството или предоставянето на консултации във връзка с административни въпроси, свързани с работата като секретар на дружеството, в общия случай не създава заплахи за независимостта, доколкото ръководството на клиента взема всички уместни решения.

#### **Продължително асоцииране на старшия персонал с клиенти по ангажименти за изразяване на сигурност**

291.137 Заплахи от фамилиарност и свързани с личен интерес се създават, когато един и същи старши персонал се използва по ангажимент за изразяване на сигурност в течение на продължителен период от време. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- в течение на какъв период от време лицето е било член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
- ролята на лицето в екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
- структурата на фирмата;
- характера на ангажимента за изразяване на сигурност;
- дали екипът на ръководството на клиента се е сменил; и
- дали са се променили характерът или сложността на информацията за предмета.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки, които да ги елиминират или сведат до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ротация на старшия персонал извън екипа по ангажимента за изразяване на сигурност;
- ангажиране на професионален счетоводител, който не е бил член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, да извърши преглед на работата на старшия персонал; или
- регулярни независими вътрешни или външни прегледи за качеството на ангажимента.

#### **Предоставяне на услуги, които не са за изразяване на сигурност, на клиенти по ангажименти за изразяване на сигурност**

291.138 Фирмите традиционно предоставят на своите клиенти по ангажименти за изразяване на сигурност гама от услуги, които не са за изразяване на сигурност, но които отговарят на техните умения и експертни професионални познания. Предоставянето на услуги, които не са за изразяване на сигурност, обаче, може да създаде заплахи за независимостта на фирмата или на членовете на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност. Създадените заплахи най-често са заплахата от преглед на собствената работа, от личен интерес или застъпничество.

291.139 Когато в настоящия раздел не са включени определени насоки относно конкретна услуга, която не е за изразяване на сигурност, при оценяване на специфичните обстоятелства следва да се приложи концептуалната рамка.

291.140 Преди фирмата да поеме ангажимент за предоставяне на услуга, която не са за изразяване на сигурност, на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, следва да бъде взето решение дали предоставянето на тази услуга би създавало заплахата за независимостта. При оценяване на значимостта на всяка заплахата, създадена от конкретна услуга, която не е за изразяване на сигурност, следва да бъде взета под внимание всяка заплахата, която екипът по ангажимента за изразяване на сигурност има основания да счита, че се поражда от предоставянето на свързаните по съдържание услуги, различни от изразяването на сигурност. Ако е създадена заплахата, която не може да бъде сведена до приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки, услугата, която не е за изразяване на сигурност, не следва да се предоставя.

#### *Отговорности на ръководството*

291.141 Ръководството на дадено предприятие осъществява множество дейности по управлението на предприятието, така че да бъде получена максимална полза за заинтересованите лица. Не е възможно да се конкретизира всяка дейност, която е отговорност на ръководството. В отговорностите на ръководството, обаче, влиза направляването и ръководенето на предприятието, включително вземането на важни решения относно придобиването, разгръщането и контрола върху човешките, финансови, материални и нематериални ресурси.

291.142 Дали за дадена дейност отговорност носи ръководството зависи от обстоятелствата и това изисква упражняването на преценка. Примерите за дейности, които обикновено се считат за отговорност на ръководството включват:

- определяне на политиката и стратегическото направление;
- ръководене и поемане на отговорност за действията на служителите на предприятието;
- оторизация на сделките;
- вземане на решения кои препоръки на фирмата или на трети страни да бъдат внедрени;
- поемане на отговорност за разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол.

291.143 Дейности, които са рутинни и административни или засягат въпроси, които са незначителни, обикновено се счита, че не са отговорност на ръководството. Така например, изпълнението на незначителна сделка, която е разрешена от ръководството или текущото наблюдение на датите за подаване на задължителни декларации и информирането на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност за тези дати, се счита, че не е отговорност на ръководството. Освен това, предоставянето на консултации и препоръки, с оглед подпомагане на ръководството в изпълнението на неговите функции, не представлява поемане на управленски отговорности.

291.144 Поемането на управленски отговорности за клиент по ангажимент за изразяване на сигурност може да създаде заплахи за независимостта. Ако фирмата трябва да поеме управленски отговорности като част от услугите по изразяване на сигурност, създадените заплахи биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Съответно при предоставяне на услуги за изразяване на сигурност на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, фирмата не следва да поема управленски отговорности като част от услугата по изразяване на сигурност. Ако фирмата поеме управленски отговорности като част от други услуги, предоставяни на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, тя следва да гарантира, че отговорността не се свързва с предмета и информацията за предмета на ангажимент за изразяване на сигурност, изпълняван от фирмата.

291.145 За да се избегне рискът от поемане на управленски отговорности, отнасящи се до предмета и информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата следва да се увери, че член на ръководството носи отговорност за извършването на значимите преценки и вземане на значимите решения, които са свойствени за отговорностите на ръководството, за оценяването на резултатите от услугата и поемането на отговорност за действията, които трябва да се предприемат вследствие на тези резултати. Това намалява риска от непреднамерено извършване на значими преценки и вземане на значими решения от страна на фирмата за сметка на ръководството. Рискът се намалява допълнително, когато фирмата предоставя на клиента възможност да извърши преценки и вземе решения на базата на обективен и прозрачен анализ и представяне на въпросите.

#### *Други съображения*

291.146 Заплахи за независимостта могат да бъдат създадени, когато фирмата предоставя услуга, която не е за изразяване на сигурност, свързана с информация за предмета на ангажимент за изразяване на сигурност. При тези обстоятелства следва да бъде направена оценка на значимостта на ангажираността на фирмата с информацията за предмета на ангажимента и да бъде взето решение дали заплахи от преглед на собствената работа, които не са приемливо ниво, могат да бъдат сведени до такова ниво посредством прилагане на предпазни мерки.

291.147 Заплаха от преглед на собствената работа може да бъде създадена, ако фирмата участва в изготвянето на информация за предмета, която впоследствие става информация за предмета на ангажимент за изразяване на сигурност. Така например, заплаха от преглед на собствената работа би се създавала, ако фирмата е разработила и изготвила финансова информация за бъдещи периоди и впоследствие е осигурила изразяване на сигурност относно тази информация. Следователно, фирмата следва да оценява значимостта на всяка заплаха от преглед на собствената работа, създадена от предоставянето на подобни услуги, и при необходимост да приложи предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво.

291.148 Когато фирмата изготвя оценка, която формира част от информацията за предмета на ангажимент за изразяване на сигурност, фирмата следва да оцени значимостта на всяка заплаха от преглед на

собствената работа и при необходимост да приложи предпазни мерки за свеждането ѝ до приемливо ниво.

## **Възнаграждения**

### *Възнаграждения – относителен размер*

291.149 Когато общата сума на възнагражденията от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност представлява голям дял от общите възнаграждения на фирмата, изразяваща заключение, зависимостта от този клиент и загрижеността той да не бъде загубен създава заплахата, свързана с личен интерес или заплахата от сплашване. Значимостта на заплахата ще зависи от фактори като:

- оперативната структура на фирмата;
- дали фирмата е вече установена или новосъздадена; и
- значимостта на клиента – в количествено и/или в качествено отношение - за фирмата.

Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- намаляване зависимостта от този клиент;
- външни прегледи за контрол върху качеството; или
- консултиране с трета страна, като например професионален регулаторен орган или професионален счетоводител, относно ключовите преценки във връзка с изразяването на сигурност.

291.150 Заплахата, свързана с личен интерес или от сплашване се създава също така, когато възнагражденията, генерирани от даден клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, представляват голям дял от приходите от клиенти на отделен съдружник. Значимостта на заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е ангажирането на допълнителен професионален счетоводител, който не е бил член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, който да осъществи преглед на работата или по друг начин да предостави консултация, когато това е необходимо.

### *Възнаграждения - просроченост*

291.151 Ако възнаграждения, дължими от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност, останат неплатени продължително време, особено ако значителна част не е платена преди издаването на доклада за изразяване на сигурност, ако има такъв, за следващия период, може да бъде създадена заплахата, свързана с личен интерес. В общия случай, от фирмата се очаква да изиска плащане на тези възнаграждения преди издаване на въпросния доклад. Ако възнагражденията останат неизплатени след издаване на доклада, наличието и значимостта на евентуална заплахата следва да се оцени и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминиране на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Пример за такава предпазна мярка е ангажирането на допълнителен професионален счетоводител, който не е взел участие в ангажимента за изразяване на сигурност, да предостави консултация или да осъществи преглед на извършената работа. Фирмата следва да реши дали просрочените възнаграждения могат да бъдат разглеждани като равностойни на заем за клиента и дали, поради значимостта на просрочените възнаграждения, е целесъобразно фирмата да бъде преназначена или да продължи ангажимента за изразяване на сигурност.

### *Условни възнаграждения*

291.152 Условните възнаграждения са възнаграждения, изчислени на предварително определена база, свързана с изхода или резултата от сделка, или с резултата от извършената от фирмата работа. За целите на настоящия раздел, възнагражденията не се считат за условни, ако са определени от съд или друг публичен орган.

291.153 Условно възнаграждение, начислено от фирмата пряко или непряко, например чрез посредник, във връзка с ангажимент за изразяване на сигурност, създава заплахата, свързана с личен интерес, която е



толкова значима, че никакви предпазни мерки не биха могли да я сведат до приемливо ниво. Съответно фирмата не следва да встъпва в споразумения за такива възнаграждения.

291.154 Условно възнаграждение, начислено от фирмата пряко или непряко, например чрез посредник, във връзка с предоставена на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност услуга, която не е за изразяване на сигурност, може също да създаде заплахата, свързана с личен интерес. Ако резултатите от услугата, която не е за изразяване на сигурност, и следователно сумата на възнаграждението са зависими от бъдеща или текуща преценка, свързана с въпрос, който е съществен за информацията за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност, никакви предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата до приемливо ниво. Съответно такива споразумения не следва да се приемат.

291.155 По отношение на споразумения за други условни възнаграждения, начислявани от фирмата на клиент по ангажимент за изразяване на сигурност за услуги, които не са за изразяване на сигурност, наличието и значимостта на евентуална заплахата ще зависи от фактори като:

- диапазона на възможните суми на възнагражденията;
- дали уместен орган решава изхода от въпроса, въз основа на който ще бъде определено условното възнаграждение;
- характера на услугата; и
- ефекта от събитието или сделката върху информацията за предмета.

Значимостта на всяка заплахата следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането ѝ или свеждането ѝ до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ангажиране на професионален счетоводител, който да извърши преглед на съответната работа по ангажимента за изразяване на сигурност или по друг начин да предостави консултация когато е необходимо; или
- използване на професионални лица, които не са членове на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, за извършване на услугата, която не е за изразяване на сигурност.

### **Подаръци и гостоприемство**

291.156 Приемане на подаръци или гостоприемство от клиент по ангажимент за изразяване на сигурност може да създаде заплахата, свързана с личен интерес или заплахата от фамилиарност. Ако фирмата или член на екипа за изразяване на сигурност приеме подаръци или гостоприемство, освен в случаите, когато стойността е незначителна и несъществена, създадените заплахата биха били толкова значими, че никакви предпазни мерки не биха могли да ги сведат до приемливо ниво. Следователно, нито фирмата, нито член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност следва да приемат такива подаръци или гостоприемство.

### **Действителни съдебни процеси или заплахата за съдебен процес**

291.157 Когато между фирмата или член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и клиента по ангажимента за изразяване на сигурност се завежда съдебен процес или неговото завеждане изглежда вероятно, се създава заплахата, свързана с личен интерес и заплахата от сплашване. Взаимоотношенията между ръководството на клиента и членовете на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност трябва да се характеризират с пълна откровеност и цялостно оповестяване относно всички аспекти на стопанската дейност на клиента. Когато фирмата и ръководството на клиента са поставени в противостоящи си позиции в резултат на действителен съдебен процес или на заплахата от съдебен процес, което се отразява на готовността на ръководството на прави пълни оповестявания, се създава заплахата, свързана с личен интерес и заплахата от сплашване. Значимостта на заплахите ще зависи от фактори като:

- съществеността на съдебния процес; и
- дали съдебният процес се отнася до предходен ангажимент за изразяване на сигурност.

Значимостта на заплахите следва да се оцени и при необходимост да се приложат предпазни мерки за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- ако в съдебния процес участва член на екипа по ангажимента за изразяване на сигурност – отстраняване на това лице от екипа по ангажимента; или
- ангажиране на професионално лице, което да осъществи преглед на извършената работа.

Ако подобни предпазни мерки не сведат заплахите до приемливо ниво, единственото целесъобразно действие е оттегляне или отказ от ангажимента за изразяване на сигурност.

## **Разяснение 2005-01 (преработено през юли 2009 г. за да отрази промените, произтичащи от проекта на СМСЕС за повишаване яснотата на Кодекса)**

*Приложение на Раздел 291 спрямо ангажименти за изразяване на сигурност, които не са ангажименти за одит на финансови отчети*

Настоящото разяснение предоставя насоки за прилагането на изискванията за независимост, съдържащи се в Раздел 291 по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност, които не са ангажименти за одит на финансови отчети.

Това разяснение се съсредоточава върху въпроси относно прилагането, касаещо конкретно ангажименти за изразяване на сигурност, които не са ангажименти за одит на финансови отчети. Има и други въпроси, упоменати в Раздел 291, които са свързани с разглеждането на изискванията за независимост към всички ангажименти за изразяване на сигурност. Например параграф 291.3 посочва, че следва да бъде направена оценка на заплахите, които фирмата има основания да счита, че могат да бъдат създадени от интереси и взаимоотношения на фирма, принадлежаща на веригата от фирми. Параграфът посочва също, че когато екипът по ангажимент за изразяване на сигурност има основания да счита, че предприятието, свързано с клиента по ангажимента за изразяване на сигурност, има отношение към оценката на независимостта на фирмата от клиента, то екипът по ангажимента за изразяване на сигурност следва да вземе под внимание това свързано предприятие, когато оценява заплахите за независимостта и прилага при необходимост предпазни мерки. Тези въпроси не са конкретно засегнати в настоящото разяснение.

Както се обяснява в Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност, издадена от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, при ангажимент за изразяване на сигурност професионалният счетоводител на публична практика изразява заключение, предназначено да повиши степента на доверие у предвидените потребители, които са различни от отговорното лице, в резултата от оценката или измерването на предмета според определени критерии.

*Ангажименти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност*

При ангажиментите за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност, оценяването или измерването на предмета се извършва от отговорното лице, а информацията за предмета е във форма на твърдение за вярност от отговорното лице, което се предоставя на предвидените потребители. При ангажиментите за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност се изисква независимост от отговорното лице, което е отговорно за информацията за предмета и би могло да бъде отговорно и за предмета.

При тези ангажименти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност, при които отговорното лице е отговорно за информацията за предмета, но не и за предмета, се изисква независимост от отговорното лице. В допълнение следва да се вземат под внимание всички заплахи, които фирмата има основание да счита, че могат да възникнат от интереси и взаимоотношения между член от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност, фирмата, фирма, принадлежаща към веригата от фирми и отговорното за предмета лице.

*Ангажименти за изразяване на сигурност с пряко докладване*

При ангажимент за изразяване на сигурност с пряко докладване професионалният счетоводител на публична практика или директно извършва оценяването или измерването на предмета, или получава изявление от отговорното лице, че е извършило оценяване или измерване, което не е предоставено на разположение на предвидените потребители. Информацията за предмета се предоставя на предвидените потребители в доклада за изразяване на сигурност.

При ангажимент за изразяване на сигурност с пряко докладване, се изисква независимост от отговорното лице, което е отговорно за предмета.

*Няколко отговорни лица*

Както при ангажименти за изразяване на сигурност, базирани на твърдение за вярност, така и при ангажименти за изразяване на сигурност с пряко докладване може да има няколко отговорни страни (лица). Например от професионалния счетоводител на публична практика може да бъде поискано да осигури изразяване на сигурност относно статистиката за месечния тираж на няколко независимо притежавани

вестника. Възложената задача може да бъде ангажимент за изразяване на сигурност, базиран на твърдение за вярност, при който всеки вестник измерва тиража си, а статистиката се представя в твърдение за вярност, което е на разположение на предвидените потребители. Като друга възможност, възложената задача може да бъде ангажимент за изразяване на сигурност с пряко докладване, при който няма твърдение за вярност и може да има или да няма писмено изявление от страна на вестниците.

При такива ангажименти, когато определянето дали е необходимо да се приложат разпоредбите на Раздел 291 към всяка отговорна страна, фирмата може да вземе под внимание дали интересите и взаимоотношенията между фирмата или член от екипа по ангажимента за изразяване на сигурност и конкретното отговорно лице биха създали заплахата за независимостта, която не е незначителна и несъществена в контекста на информацията за предмета. Това предполага да се вземат под внимание:

- (а) съществеността на информацията за предмета (или предмета), за която носи отговорност конкретното отговорно лице; и
- (б) степента на обществения интерес, който се асоциира с ангажимента.

Ако фирмата установи, че заплахата за независимостта, създадена от подобни взаимоотношения с конкретно отговорно лице би била незначителна и несъществена, може да не е необходимо да се прилагат всички разпоредби на този раздел спрямо тази отговорна страна.

#### *Пример*

Следният пример е разработен, за да демонстрира приложението на Раздел 291. Предполага се, че клиентът не е също така клиент за одит на финансови отчети на фирмата или на фирма, принадлежаща към веригата от фирми.

Фирма е ангажирана да осигури изразяване на сигурност върху общите доказани резерви от нефт на 10 независими компании. Всяка компания е провела географски и инженерингови изследвания за определяне на техните резерви (предмет). Има установени критерии за определяне кога един резерв може да се счита за доказан, което професионалният счетоводител на публична практика определя като подходящ критерий за ангажимента.

Доказаните резерви за всяка една компания към 31 декември, 20X0 са както следва:

	<b>Доказани резерви нефт хиляди барела</b>
Компания 1	5 200
Компания 2	725
Компания 3	3 260
Компания 4	15 000
Компания 5	6 700
Компания 6	39 126
Компания 7	345
Компания 8	175
Компания 9	24 135
Компания 10	9 635

Общо	104 301
------	---------

Ангажиментът може да бъде структуриран по различни начини:

Ангажменти, базирани на твърдение за вярност

A1 Всяка компания измерва своите резерви и предоставя твърдение за вярност на фирмата и предвидените потребители.

A2 Предприятие, което е различно от компаниите, измерва резервите и предоставя твърдение за вярност на фирмата и предвидените потребители.

Ангажменти с пряко докладване

D1 Всяка компания измерва резервите и предоставя на фирмата писмено изявление, че измерва резервите спрямо установените критерии за измерване на доказани резерви. Изявлението не е на разположение на предвидените потребители.

D2 Фирмата директно измерва резервите на някои от компаниите.

Прилагане на подхода

A1 Всяка компания измерва своите резерви и предоставя твърдение за вярност на фирмата и предвидените потребители.

Има няколко отговорни страни в този ангажимент (компани 1-10). Когато установява дали е необходимо да се прилагат разпоредбите за независимост към всички компании, фирмата може да вземе под внимание дали интерес или взаимоотношение с конкретна компания би създадо заплаха за независимостта, която не е на приемливо ниво. Следва да се вземат под внимание фактори като:

- съществеността на доказаните резерви на компанията в отношение към общите резерви, за които трябва да се издаде доклад; и
- степента на обществен интерес, асоцииран с ангажимента. (Параграф 291.28.)

Така например, на компания 8 се падат 0.17% от общите резерви, затова бизнес взаимоотношение или интерес в компания 8 би създадо по-малка заплаха, отколкото подобно взаимоотношение с компания 6, която заема приблизително 37.5% от резервите.

След като са били определени онези компании, към които се прилагат изискванията за независимост, от екипа за изразяване на сигурност и от фирмата се изисква да бъдат независими от онези отговорни лица, които биха били разглеждани като клиент по ангажимент за изразяване на сигурност (параграф 291.28).

A2 Дадено предприятие, което е различно от компаниите, измерва резервите и предоставя твърдение за вярност на фирмата и предвидените потребители.

От фирмата ще се изисква да бъде независима от предприятието, което измерва резервите и предоставя твърдение за вярност на фирмата и предвидените потребители (параграф 291.19). Това предприятие не е отговорно за предмета и затова трябва да се вземат под внимание всички заплахи, които фирмата има основания да счита, че могат да бъдат създадени от интереси/взаимоотношения с отговорната за предмета страна (параграф 291.19). Има няколко отговорни страни за предмета в този ангажимент (Компании 1-10). Както е разгледано в пример A1 по-горе, фирмата може да вземе под внимание дали интерес или взаимоотношение с конкретна компания би създадо заплаха за независимостта, която не е на приемливо ниво.

D1 Всяка компания предоставя на фирмата писмено изявление, че измерва резервите спрямо установените критерии за измерване на доказани резерви. Изявлението не е на разположение на предвидените потребители.

Има няколко отговорни лица за предмета в този ангажимент (компани 1-10). Когато установява дали е необходимо да се прилагат разпоредбите за независимост към всички компании, фирмата може да вземе под

внимание дали интерес или взаимоотношение с конкретна компания би създадо заплаха за независимостта, която не е на приемливо ниво. Следва да се вземат под внимание фактори като:

- съществеността на доказаните резерви на компанията в отношение към общите резерви, за които трябва да се издаде доклад; и
- степента на обществения интерес, асоцииран с ангажмента (Параграф 291.28.).

Така например, на компания 8 се падат 0.17% от общите резерви, затова бизнес взаимоотношение или интерес в компания 8 би създадо по-малка заплаха, отколкото подобно взаимоотношение с компания 6, която заема приблизително 37.5% от резервите.

След като са били определени онези компании, към които се прилагат изискванията за независимост, от екипа по ангажмента за изразяване на сигурност и от фирмата се изисква да бъдат независими от онези отговорни лица, които биха били разглеждани като клиент по ангажимент за изразяване на сигурност (параграф 291.28).

D2 Фирмата директно измерва резервите на някои от компаниите.

Приложението е същото, както в пример D1.

## **ЧАСТ В – ПРОФЕСИОНАЛНИ СЧЕТОВОДИТЕЛИ В БИЗНЕСА**

	Стр
Раздел 300 Въведение .....	111
Раздел 310 Конфликт на интереси .....	113
Раздел 320 Изготвяне и докладване на информация .....	117
Раздел 330 Изпълнение с достатъчни експертни знания и умения .....	118
Раздел 340 Финансови интереси .....	119
Раздел 350 Стимули .....	121

## РАЗДЕЛ 300

### Въведение

- 300.1 Настоящата част от Кодекса разглежда как концептуалната рамка, съдържаща се в Част А, се прилага при някои ситуации спрямо професионалните счетоводители в бизнеса. Тази част не описва всички обстоятелства и взаимоотношения, с които професионалният счетоводител в бизнеса може да се сблъска и които създават или могат да създадат заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Ето защо професионалният счетоводител в бизнеса се поощрява да бъде нащрек за подобни обстоятелства и взаимоотношения.
- 300.2 Инвеститори, кредитори, работодатели и други сектори на стопанската общественост, както и правителството и обществото като цяло, всички те могат да разчитат на работата на професионалните счетоводители в бизнеса. Професионалните счетоводители в бизнеса могат да бъдат еднолично или съвместно отговорни за изготвянето и докладването на финансова и друга информация, на която да разчитат както организациите, които са ги наели на работа, така и трети страни. Те могат също да бъдат отговорни за осигуряване на ефективно финансово управление и компетентен съвет по разнообразни въпроси, свързани с бизнеса.
- 300.3 Професионалният счетоводител в бизнеса може да бъде служител на заплата, съдружник, директор (без значение дали изпълнителен или не), управляващ собственик, доброволец или друго лице, работещо за една или повече организации, които са го наели. Правната форма на взаимоотношението с организацията-работодател, ако има такава, няма отношение към етичните отговорности, възложени на професионалните счетоводители в бизнеса.
- 300.4 Професионалният счетоводител в бизнеса има отговорност да съдейства за постигане на легитимните цели на организацията-работодател. Настоящият Кодекс няма за цел да попречи на професионалния счетоводител в бизнеса да изпълнява тази си отговорност както трябва, а разглежда обстоятелства, при които може да бъде компрометирано спазването на фундаменталните принципи.
- 300.5 Професионалният счетоводител в бизнеса може да заема старша позиция в организацията. Колкото е по-висока позицията, толкова по-голяма ще бъде способността и възможността да оказва влияние върху събития, практики и нагласи. Ето защо, от професионалния счетоводител в бизнеса се очаква да стимулира култура, основаваща се на етиката в организацията-работодател, която набляга върху значението, което висшето ръководство придава на етичното поведение.
- 300.6 Професионалният счетоводител в бизнеса не следва съзнателно да се ангажира с какъвто и да е бизнес, занятие или дейност, които уронват или могат да уронят почтеността, обективността или добрата репутация на професията и в резултат на това биха били несъвместими с фундаменталните принципи.
- 300.7 Спазването на фундаменталните принципи потенциално може да бъде заплашено от широка гама обстоятелства и взаимоотношения. Заплахите спадат към една или повече от следните категории:
- (а) личен интерес;
  - (б) преглед на собствената работа;
  - (в) застъпничество;
  - (г) фамилиарност; и
  - (д) сплашване.
- Тези заплахи се разглеждат по-подробно в Част А от настоящия Кодекс.
- 300.8 Примерите за обстоятелства, които могат да създадат заплахи, свързани с личен интерес за професионалните счетоводители в бизнеса включват:
- притежаване на финансов интерес в организацията – работодател или получаване на заем или гаранция от нея;
  - участие в споразумения за стимулиращи възнаграждения, предлагани от организацията - работодател;



- нецелесъобразно лично ползване на фирмени активи;
  - загриженост за сигурността на работното място;
  - търговски натиск извън организацията - работодател.
- 300.9 Пример за обстоятелство, създаващо заплахата от преглед на собствената работа за професионалния счетоводител в бизнеса е определяне на подходящото счетоводно третиране на бизнес комбинация, след извършване на проучването за осъществимост, което е подкрепило решението за придобиване.
- 300.10 При оказване на съдействие за постигане целите на организацията-работодател, професионалните счетоводители в бизнеса могат да подкрепят и подпомагат позицията на организацията, при условие че всяко направено изявление не е нито погрешно, нито подвеждащо. Подобни действия по принцип не биха създали заплахата от застъпничество.
- 300.11 Примерите за обстоятелства, които могат да създадат заплахата от фамилиарност за професионалните счетоводители в бизнеса включват:
- носенето на отговорност за финансовата отчетност на организацията-работодател, когато най-близък член на семейството или близък родственик, нает от предприятието, взема решения, които засягат финансовото отчитане на предприятието;
  - продължително обвързване с бизнес контакти, оказващи влияние върху стопанските решения;
  - приемане на подарък или преференциално третиране, освен в случаите, когато стойността е незначителна и несъществена.
- 300.12 Примерите за обстоятелства, които могат да създадат заплахата от сплашване за професионалните счетоводители в бизнеса включват:
- заплахата от уволнение или заменяне на професионалния счетоводител в бизнеса или негов най-близък член на семейството или близък родственик заради разногласия относно прилагането на счетоводен принцип или начин, по който трябва да бъде отчетена финансова информация;
  - доминираща личност, която се опитва да окаже влияние върху процеса за вземане на решения, например по отношение възлагането на договори или прилагане на счетоводен принцип.
- 300.13 Предпазните мерки, които могат да елиминират заплахите или да ги сведат до приемливо ниво, спадат към две широки категории:
- (а) предпазни мерки, създадени от професията, законодателството и нормативните разпоредби;
  - и
  - (б) предпазни мерки в работната среда.
- Примерите за предпазни мерки, създадени от професията, законодателството и нормативните разпоредби са подборно изложени в параграф 100.14 на Част А от настоящия Кодекс.
- 300.14 Предпазните мерки в работна среда включват:
- система за корпоративен надзор или други надзорни структури на организацията-работодател на професионалния счетоводител в бизнеса;
  - програми за етика и поведение на организацията-работодател на професионалния счетоводител в бизнеса;
  - процедури за подбор и наемане на работа в организацията-работодател на професионалния счетоводител в бизнеса, които наблягат на важността от наемане на компетентен персонал от висок калибър;
  - строг вътрешен контрол;
  - подходящи дисциплинарни процедури;

- ръководство, което набляга на важността на етичното поведение и очакването, че служителите ще работят съгласно етичните принципи;
- политика и процедури за прилагане и наблюдение на качеството на работата на служителите;
- своевременно осведомяване на всички служители за политиката и процедурите на организацията-работодател, включително всички промени в тях, както и подходяща подготовка и обучение по тази политика и процедури;
- политика и процедури, които да дават право и стимулират служителите да комуникират с висшестоящите нива в организацията-работодател, по всякакви касаещи ги въпроси от етичен характер, без страх от наказание;
- консултиране с друг подходящ професионален счетоводител.

300.15 При обстоятелства, когато професионалният счетоводител в бизнеса счита, че неетичното поведение или действия на други лица ще продължат да се проявяват в организацията-работодател, той следва да обмисли да потърси правен съвет. При тези крайни обстоятелства, когато всички предпазни мерки са били изчерпани и не е възможно заплахата да бъде сведена до приемливо ниво, професионалният счетоводител в бизнеса може да стигне до заключението, че е подходящо да се оттегли от организацията-работодател.

## РАЗДЕЛ 310

### Конфликт на интереси

310.1 Професионалният счетоводител в бизнеса може да бъде изправен пред конфликт на интереси, когато извършва професионална дейност. Конфликтът на интереси поражда заплахата за обективността, а може да породи и заплахи за други фундаментални принципи. Възможно е такива заплахи да бъдат породени, когато:

- професионалният счетоводител извършва професионална дейност, отнасяща се до конкретен въпрос за две или повече страни, чиито интереси по отношение на този въпрос се намират в конфликт; или
- интересите на професионалния счетоводител по отношение на конкретен въпрос и интересите на страна, за която професионалният счетоводител извършва професионална дейност във връзка с този въпрос, се намират в конфликт.

Въпросната страна може да бъде организация-работодател, продавач, клиент, заемодател, акционер или друга страна.

Професионалният счетоводител не следва да позволява конфликтът на интереси да компрометира професионалната му или бизнес преценка.

310.2 Примерите за ситуации, в които е възможно да възникне конфликт на интереси, включват:

- Изпълняване на длъжност на ръководна или управленска позиция за две предприятия-работодатели и придобиване на конфиденциална информация от едното предприятие-работодател, която информация би могла да бъде използвана от професионалния счетоводител в полза или ущърб на другото предприятие-работодател.
- Извършване на професионална дейност за всяка една от двете страни в съдружие, които наемат професионалния счетоводител да им съдейства при прекратяване на съдружието.
- Изготвяне на финансова информация за определени членове на ръководството на предприятието, наело професионалния счетоводител, които се стремят да осъществят изкупуване на предприятието.
- Приемане на отговорност за избор на продавач по отношение на организацията-работодател на счетоводителя, когато най-близък член на семейството на професионалния счетоводител би могъл да се облагодетелства финансово от сделката.
- Изпълняване на длъжност в структурата на общото управление на предприятие-работодател, която одобрява определени инвестиции на компанията, когато една от тези конкретни инвестиции ще увеличи стойността на личния инвестиционен портфейл на професионалния счетоводител или на най-близък член на неговото семейство.

310.3 Когато идентифицира и оценява интересите и взаимоотношенията, които биха могли да породят конфликт на интереси и прилага при необходимост предпазни мерки с цел елиминиране или свеждане на заплахата за спазването на фундаменталните принципи до приемливо ниво, професионалният счетоводител в бизнеса следва да използва професионална преценка и да запази повишено внимание по отношение на всички интереси и взаимоотношения, които разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства на разположение на професионалния счетоводител към този момент, вероятно би достигнала до заключение, че биха могли да компрометират спазването на фундаменталните принципи.

310.4 Когато адресира конфликт на интереси, професионалният счетоводител в бизнеса се насърчава да търси насоки от лица в рамките на организацията-работодател или от други лица, например, професионална организация, юридически съветник или друг професионален счетоводител. Когато прави оповестявания или споделя информация в рамките на организацията-работодател и търси насоки от трети лица, професионалният счетоводител следва да запази повишено внимание по отношение на фундаменталния принцип за конфиденциалност.

- 310.5 В случай че заплахата, породена от конфликт на интереси, не е на приемливо ниво, професионалният счетоводител в бизнеса следва да приложи предпазни мерки, за да елиминира заплахата или я сведе до приемливо ниво. Ако предпазните мерки не могат да сведат заплахата до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да откаже да извърши или да преустанови извършването на професионалната дейност, която би довела до конфликт на интереси; или следва да прекрати взаимоотношенията или се освободи от съответните участия, за да елиминира заплахата или я сведе до приемливо ниво.
- 310.6 Когато идентифицира дали е налице или е възможно да бъде породен конфликт на интереси, професионалният счетоводител в бизнеса следва да предприеме разумни стъпки, за да определи:
- естеството на съответните интереси или взаимоотношения между засегнатите страни; и
  - естеството на дейността и последствията от нея за съответните страни.
- Естеството на дейностите и на съответните интереси и взаимоотношения може да се промени с течение на времето. Професионалният счетоводител следва да запази повишено внимание за такива промени с цел идентифициране на обстоятелства, които биха могли да породят конфликт на интереси.
- 310.7 В случай че бъде идентифициран конфликт на интереси, професионалният счетоводител в бизнеса следва да оцени:
- значимостта на съответните интереси или взаимоотношения; и
  - значимостта на заплахите, породени от извършването на професионалната дейност. По принцип, колкото по-пряка е връзката между професионалната дейност и въпроса, по който интересите на страните са в конфликт, толкова по-значителна ще е заплахата за обективността и спазването на останалите фундаментални принципи.
- 310.8 Професионалният счетоводител в бизнеса следва да приложи при необходимост предпазни мерки, за да елиминира заплахите за спазването на фундаменталните принципи, породени от конфликта на интереси, или за свеждането им до приемливо ниво. В зависимост от обстоятелствата, които пораждаат конфликта на интереси, може да е целесъобразно прилагането на една или повече от следните предпазни мерки:
- Преструктуриране или разделяне на определени отговорности и задължения.
  - Осигуряване на подходящ надзор, например, осъществяване на дейността под надзора на изпълнителен или неизпълнителен директор.
  - Оттегляне от процеса по вземане на решения, отнасящи се до въпроса, който поражда конфликта на интереси.
  - Консултиране с трети страни, например, професионална организация, юридически съветник или друг професионален счетоводител.
- 310.9 Наред с това, обикновено е необходимо естеството на конфликта на интереси да бъде оповестено пред съответните страни, включително до подходящите нива в организацията-работодател и в случай че са необходими предпазни мерки за свеждане на заплахата до приемливо ниво, да бъде получено тяхното съгласие професионалният счетоводител в бизнеса да извърши тази професионална дейност. При определени обстоятелства съгласието може да се подразбира от поведението на съответната страна, когато професионалният счетоводител разполага с достатъчни доказателства, за да заключи, че страните са запознати с тези обстоятелства от самото начало и са приели конфликта на интереси, ако не са повдигнали възражения по повод наличието на конфликта.
- 310.10 Когато оповестяването е устно, или съгласието е устно или се подразбира, професионалният счетоводител в бизнеса се насърчава да документира естеството на обстоятелствата, пораждащи конфликта на интереси, предпазните мерки, приложени за свеждане на заплахите до приемливо ниво, и полученото съгласие.
- 310.11 Професионалният счетоводител в бизнеса може да се сблъска и с други заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Случаят може да е такъв например, когато изготвя или докладва

финансова информация в резултат на неправомерен натиск от други лица в рамките на организацията-работодател или финансови, бизнес или лични взаимоотношения, които близки или най-близки членове на семейството на професионалния счетоводител имат с организацията-работодател. Насоките за справяне с тези заплахи са разгледани от Раздели 320 и 340 на Кодекса.

## РАЗДЕЛ 320

### Изготвяне и докладване на информация

- 320.1 Професионалните счетоводители в бизнеса често участват в изготвянето и докладването на информация, която може да стане публично достояние или да бъде използвана от други лица във или извън организацията-работодател. Тази информация може да включва финансова или управленска информация, например прогнози и бюджети, финансови отчети, коментар и анализ на ръководството, както и изявления на ръководството, предоставени на одиторите по време на одита на финансовия отчет на предприятието. Професионалният счетоводител в бизнеса следва да изготвя и представя такава информация по честен и справедлив начин и в съгласие със съответните професионални стандарти, така че информацията да бъде разбрана в своя контекст.
- 320.2 Професионалният счетоводител в бизнеса, който носи отговорност за изготвянето или одобрението на финансовите отчети с общо предназначение на организацията-работодател, следва да се увери, че тези финансови отчети са представени в съответствие с приложимите стандарти за финансово отчитане.
- 320.3 Професионалният счетоводител в бизнеса следва да предприеме разумни стъпки за поддържане на информацията, за която той е отговорен по начин, който:
- (а) ясно описва действителния характер на бизнес сделките, активите и пасивите;
  - (б) класифицира и записва информацията своевременно и по подходящ начин; и
  - (в) представя фактите точно и пълно във всички съществени аспекти.
- 320.4 Заплахи за спазването на фундаменталните принципи, например заплахи свързани с личен интерес или заплахи от сплашване по отношение на почтеността, обективността или професионалната компетентност и надлежното внимание, се създават, когато професионалният счетоводител в бизнеса бъде подложен на натиск (от външна страна или чрез възможност за лична облага) да изготви или докладва информация по подвеждащ начин или да се асоциира с подвеждаща информация чрез действията на други лица.
- 320.5 Значимостта на подобни заплахи ще зависят от фактори като източника на натиска и корпоративната култура в организацията-работодател. Професионалният счетоводител в бизнеса следва да запази повишено внимание по отношение на принципа за почтеност, който налага задължение всички професионални счетоводители да са прями и честни във всички свои професионални и бизнес взаимоотношения. Когато заплахите са породени от споразумения за възнаграждения и стимулиране, насоките, съдържащи се в раздел 340 са приложими в това отношение.
- 320.6 Значимостта на всяка заплаха следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането или за свеждането ѝ до приемливо ниво. Тези предпазни мерки включват консултиране с висшестоящи лица в организацията-работодател на професионалния счетоводител, с одитния комитет или с лицата, натоварени с общото управление, или със съответната професионална организация.
- 320.7 Когато не е възможно да се намали заплахата до приемливо ниво, професионалният счетоводител в бизнеса следва да откаже да бъде свързан или да остане свързан с информация, която професионалният счетоводител определя като подвеждаща. Професионалният счетоводител в бизнеса може без негово знание да е бил свързан с подвеждаща информация. Когато научи за това, професионалният счетоводител в бизнеса следва да предприеме стъпки да не бъде асоцииран повече с тази информация. Когато решава дали съществува изискване за докладване на обстоятелствата извън организацията, професионалният счетоводител в бизнеса може да обмисли възможността за получаване на правен съвет. В допълнение към това, професионалният счетоводител може да разгледа възможността да напусне.

## РАЗДЕЛ 330

### Изпълнение с достатъчни експертни знания и умения

- 330.1 Фундаменталният принцип за професионална компетентност и надлежно внимание изисква професионалният счетоводител в бизнеса да предприема само такива важни задачи, за които той има или може да придобие достатъчна специфична подготовка или опит. Професионалният счетоводител в бизнеса не следва преднамерено да подвежда работодателя относно нивото на притежаваните експертни знания и умения или опит. По същия начин професионалният счетоводител в бизнеса не следва да пропуска да се обръща за подходящ експертен съвет и съдействие, когато е необходимо.
- 330.2 Обстоятелствата, които създават заплаха за способността на професионалният счетоводител в бизнеса да изпълнява задълженията си с подходящата степен на професионална компетентност и надлежно внимание включват:
- недостатъчно време за правилно изпълнение или приключване на съответните задължения;
  - непълна, ограничена или по друг начин неадекватна информация за правилното изпълнение на задълженията;
  - недостатъчен опит, подготовка и/или образование;
  - недостатъчни ресурси за правилното изпълнение на задълженията.
- 330.3 Значимостта на тези заплахи ще зависи от фактори като степента, до която професионалният счетоводител в бизнеса работи с други лица, относителното старшинство в бизнеса и нивото на надзора и прегледа, които се прилагат в работата. Значимостта на заплахите следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво. Примерите за такива предпазни мерки включват:
- получаване на допълнителен съвет или подготовка;
  - гарантиране, че е осигурено достатъчно време за изпълнение на съответните задължения;
  - получаване на съдействие от лице с необходимите експертни знания и умения;
  - консултиране, когато е уместно, с:
    - o висшестоящи лица в рамките на организацията-работодател на професионалният счетоводител в бизнеса;
    - o независими експерти; или
    - o съответната професионална организация.
- 330.4 Когато заплахите не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво, професионалните счетоводители в бизнеса следва да решат дали да откажат изпълнението на въпросните задължения. Ако професионалният счетоводител в бизнеса установи, че е подходящо да откаже, причините за неговите действия следва да бъдат ясно съобщени.

## РАЗДЕЛ 340

### Финансови интереси

Финансови интереси, възнаграждение и стимули, обвързани с финансовото отчитане и вземането на решения

- 340.1 Професионалните счетоводители в бизнеса могат да имат финансови интереси, включително такива, възникващи в резултат на споразумения за възнаграждения и стимули, или да им е известно за финансови интереси на близки родственици или най-близки членове на семейството, които при определени обстоятелства могат да създадат заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Така например, заплахата, свързана с личен интерес по отношение на обективността или конфиденциалността, може да бъде създадена при наличието на мотив и възможност да се манипулира чувствителна в ценови аспекти информация, с оглед получаване на финансова облага. Примерите за обстоятелства, които могат да създадат заплахи, свързани с личен интерес, включват ситуации, когато професионалният счетоводител в бизнеса, близък родственик или най-близък член на семейството му:
- притежава пряк или непряк финансов интерес в организацията-работодател на професионалния счетоводител, като стойността на този финансов интерес може да бъде директно повлияна от решенията, вземани от професионалния счетоводител в бизнеса;
  - отговаря на изискванията за получаване на бонус, обвързан с печалбата, като стойността на този бонус би могла да бъде пряко повлияна от решенията, вземани от професионалния счетоводител в бизнеса;
  - притежава, пряко или непряко, отсрочени права за бонус акции или опции за акции в организацията-работодател, стойността на които би могла да бъде пряко повлияна от решенията, вземани от професионалния счетоводител в бизнеса;
  - участва по друг начин в споразумения за възнаграждения, които предоставят стимули за постигане на определени цели за резултатите от дейността или за подкрепа на усилията за максимално повишаване стойността на акциите на организацията-работодател, например, чрез участие в дългосрочни планове за стимули, които са обвързани с постигането на определени условия, отнасящи се до резултатите от дейността.
- 340.2 Заплахите, свързани с личен интерес, които произтичат от споразумения за възнаграждения или стимули, могат да бъдат допълнително засилени в резултат на натиск от висшестоящи или равнопоставени лица в организацията-работодател, които участват в същите споразумения. Така например, често подобни споразумения дават право на участниците да получат акции в организацията-работодател при ниска цена или безплатно за служителя, при условие че бъдат постигнати определени критерии, отнасящи се до резултатите от дейността. В някои случаи стойността на получените акции може да е значително по-висока, отколкото базовата заплата на професионалния счетоводител в бизнеса.
- 340.3 Професионалният счетоводител в бизнеса не следва да манипулира информацията, нито да използва конфиденциална информация за лична облага или за финансова облага на други лица. Колкото по-висока е позицията, която заема професионалният счетоводител в бизнеса, толкова по-голяма е способността и възможността му да влияе върху финансовото отчитане и вземането на решения и толкова по-голям би могъл да е натискът от висшестоящи или равнопоставени лица да манипулира информацията. В такива ситуации професионалният счетоводител в бизнеса следва да е особено внимателен по отношение на принципа за почтеност, който налага задължение на всички професионални счетоводители да бъдат пряки и честни във всички свои професионални и бизнес взаимоотношения.
- 340.4 Значимостта на всяка заплахата, породена от финансови интереси, следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането на заплахата или за свеждането ѝ до приемливо ниво. При оценяване на значимостта на всяка заплахата и при определяне, когато е необходимо, на подходящите предпазни мерки, които да бъдат приложени, професионалният счетоводител в бизнеса следва да оцени естеството на съответния интерес. Това



включва определяне значимостта на интереса. Това, какво представлява значителен интерес, ще зависи от конкретните обстоятелства. Примерите за такива предпазни мерки включват:

- политика и процедури за независим от ръководството комитет, който определя нивото или формата на възнагражденията на висшето ръководство;
- оповестяване на всички уместни интереси, както и на всякакви планове за упражняване на правата или търговия със съответните акции, пред лицата, натоварени с общото управление на организацията-работодател, в съответствие с вътрешната политика;
- консултиране, когато това е целесъобразно, с висшестоящите лица в рамките на организацията-работодател;
- консултиране, когато това е целесъобразно, с лицата, натоварени с общото управление на организацията-работодател или със съответните професионални организации;
- процедури на вътрешен и външен одит;
- актуално обучение по въпросите от етичен характер и законовите ограничения и други нормативни разпоредби относно потенциално търгуване с вътрешна информация.

## РАЗДЕЛ 350

### Стимули

#### *Получаване на предложения*

- 350.1 На професионалния счетоводител в бизнеса или на най-близък член от неговото семейство, или на близък родственик, могат да бъдат предложени стимули с определена подбуда. Стимулите могат да бъдат в най-различна форма, включително подаръци, гостоприемство, преференциално третиране или неуместно позоваване на приятелство и лоялност.
- 350.2 Предлагаането на стимули може да създадат заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Когато на професионалния счетоводител в бизнеса или на най-близък член на неговото семейство или близък родственик бъде предложен стимул, ситуацията следва да се оцени. Заплахи за обективността или конфиденциалността, свързани с личен интерес, се създават, когато стимулът е направен при опит да бъде оказано незаконно влияние върху действията или решенията, да бъде подтикнато лицето към незаконно или непочтено поведение, или да бъде получена конфиденциална информация. Заплахи за обективността и конфиденциалността, свързани със сплашване се създават, ако такъв стимул бъде приет, след което последват заплахи за разгласяване на това предложение пред обществеността и уронване репутацията на професионалния счетоводител в бизнеса или на неговия близък родственик или най-близък член на семейството.
- 350.3 Значимостта на заплахите ще зависи от характера, стойността и намерението, което стои зад това предложение. Ако разумна и добре информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би счела стимула за незначителен и непредназначен да подбужда към неетично поведение, то тогава професионалният счетоводител в бизнеса може да стигне до заключение, че предложението е направено в нормалния ход на бизнеса и може по принцип да заключи, че няма съществена заплаха за спазването на фундаменталните принципи.
- 350.4 Значимостта на заплахите следва да бъде оценена и при необходимост да бъдат приложени предпазни мерки за елиминирането им или за свеждането им до приемливо ниво. Когато заплахите не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво, професионалният счетоводител в бизнеса не следва да приема стимула. Тъй като реалните или предполагаеми заплахи за спазването на фундаменталните принципи не възникват единствено поради приемането на стимула, но понякога просто поради факта, че е било направено предложение, следва да бъдат предприети допълнителни предпазни мерки. Професионалният счетоводител в бизнеса следва да оцени всички заплахи, създадени от подобни предложения, и да реши дали да предприеме едно или повече от следните действия:
- (а) когато бъдат направени такива предложения, незабавно да информира висшестоящите нива на ръководството или лицата, натоварени с общото управление на организацията-работодател;
  - (б) да информира трети страни за предложението – например професионалната организация или работодателя на лицето, което е направило предложението; професионалният счетоводител в бизнеса следва обаче да обмисли дали да не потърси правен съвет преди да предприеме тази стъпка; и
  - (в) да информира най-близките членове на семейството си или близките родственици относно заплахите и съответните предпазни мерки, когато те са на позиции, на които би могло да получат предложения за стимули, например в резултат на трудово правоотношение; и
  - (г) да информира висшестоящите нива на ръководството или лицата, натоварени с общото управление на организацията-работодател, когато най-близки членове на неговото семейство или близки родственици са наети на работа от конкуренти или потенциални доставчици на тази организация.

#### *Отправяне на предложения*

- 350.5 Професионалният счетоводител в бизнеса може да се окаже в ситуация, в която от него се очаква, или е под друг вид натиск, да предложи стимули, за да повлияе на преценката или процеса на

вземане на решения на друго лице или друга организация или да получи конфиденциална информация.

- 350.6 Такъв натиск може да идва от източник в рамките на организацията-работодател, например от колега или висшестоящо лице. Той може също така да бъде оказван от външно лице или организация, предлагащи действия или бизнес решения, които биха били изгодни за организацията-работодател, като е възможно да окажат неправомерно влияние върху професионалния счетоводител в бизнеса.
- 350.7 Професионалният счетоводител в бизнеса не следва да отправя предложения за стимули, за да повлияе по неправомерен начин на професионалната преценка на трета страна.
- 350.8 Когато натискът да предложи стимул по неетичен начин идва от лица вътре в организацията-работодател, професионалният счетоводител следва да изпълнява принципите и насоките, касаещи разрешаването на конфликти от етичен характер, изложени в Част А от настоящия Кодекс.

## ДЕФИНИЦИИ

В настоящия *Етичен кодекс на професионалните счетоводители* в посочените по-долу изрази е вложено следното значение:

Ангажимент за изразяване на сигурност	Ангажимент, при който професионалният счетоводител на публична практика изразява заключение, предназначено да повиши степента на доверие на предвидените потребители, които се различават от отговорната страна (лице), относно резултата от оценяването или измерването на предмета съгласно определени критерии. (За насоки относно ангажиментите за изразяване на сигурност, виж Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност, издадена от Съвета за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, която описва елементите и целите на ангажимента за изразяване на сигурност и определя ангажиментите, към които се прилагат Международните одиторски стандарти (МОС), Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП) и Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС)).
Ангажимент за одит	Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, при който професионалният счетоводител на публична практика изразява мнение относно това, дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа или представя достоверно във всички съществени аспекти) в съответствие с приложима обща рамка за финансово отчитане, като например ангажимент, изпълняван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Това включва и задължителния одит, който е одит, изискван от законодателството или друг нормативен акт.
Ангажимент за преглед	Ангажимент за изразяване на сигурност, изпълняван в съответствие с Международните стандарти за ангажименти за преглед или техен еквивалент, при който професионалният счетоводител на публична практика изразява заключение относно това, дали на базата на процедури, които не осигуряват всички доказателства, които биха били изисквани при одит, нещо е привлякло вниманието на счетоводителя, което го кара да счита, че финансовите отчети не са изготвени във всички съществени аспекти в съответствие с приложима обща рамка за финансово отчитане.
Близък родственик	Родител, дете или брат/сестра, които не са най-близки членове на семейството.
Верига 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 и процедури за контрол върху качеството, обща бизнес стратегия, използването на общо търговско наименование или на съществена част от професионалните ресурси.
Външен експерт	Физическо лице (което не е съдружник или член на професионалния персонал, включително временния персонал, на фирмата или на фирма, принадлежаща към веригата от фирми) или организация, притежаващи умения, знания и опит в област, различна от счетоводството и одита, чиято работа в тази област се използва за подпомагане на професионалния счетоводител при получаването на достатъчни и уместни доказателства.
Директор или отговорно длъжностно	Лицата, натоварени с общото управление на предприятието, или действащи в еквивалентно качество, независимо от тяхната длъжност, която може да е

лице	различна в различните юрисдикции.
Екип по ангажимент*	Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и всички лица, ангажирани от фирмата или от фирма, принадлежаща към веригата, които осъществяват процедури по изразяване на сигурност в рамките на ангажимента. Тук не се включват външните експерти, ангажирани от фирмата или от фирма, принадлежаща към веригата от фирми.
Екип по ангажимент†	<p>Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и всички лица, ангажирани от фирмата или от фирма, принадлежаща към веригата, които осъществяват процедури по изразяване на сигурност в рамките на ангажимента. Тук не се включват външните експерти, ангажирани от фирмата или от фирма, принадлежаща към веригата от фирми.</p> <p>Терминът „екип по ангажимент” не включва също така лица от звеното на клиента за вътрешен одит, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор спазва изискванията на МОС 610 (преработен 2013 г.) <i>Ползване работата на вътрешните одитори.</i> ††</p> <p>* Тази дефиниция е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи <b>преди</b> 15 декември 2014 г.</p> <p>† Тази преработена дефиниция е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. По-ранното прилагане е разрешено.</p> <p>†† МОС 610 (преработен 2013 г.) установява граници за използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че е възможно законодателството или нормативна разпоредба да забранява на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешни одитори. Следователно използването на пряко съдействие е ограничено до ситуации, в които това е разрешено.</p>
Екип по ангажимент за изразяване на сигурност	<p>(а) Всички членове на екипа по ангажимент за изразяване на сигурност;</p> <p>(б) Всички останали лица във фирмата, които могат да окажат пряко влияние върху изхода от ангажимента за изразяване на сигурност, включително:</p> <p>(i) лицата, които отправят препоръки относно възнаграждението или които осъществяват пряк контролен, управленски или друг вид надзор върху съдружника, отговорен за ангажимента за изразяване на сигурност във връзка с изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност;</p> <p>(ii) лицата, които предоставят консултации по методологически или специфични за отрасъла въпроси, сделки или събития във връзка с ангажимента за изразяване на сигурност; и</p> <p>(iii) лицата, които осъществяват контрол върху качеството на ангажимента за изразяване на сигурност, включително лицата, които извършват преглед за контрол върху качеството на ангажимента за изразяване на сигурност.</p>
Екип по ангажимент за преглед	<p>(а) всички членове на екипа по ангажимента за преглед; и</p> <p>(б) всички други лица в рамките на фирмата, които могат да повлияят върху резултатите от ангажимента за преглед, включително:</p> <p>(i) лицата, които отправят препоръки относно възнаграждението или които осъществяват пряк контролен, управленски или друг вид надзор върху съдружника, отговорен за ангажимента във връзка с изпълнение на ангажимента за преглед, включително лицата, които заемат всички последващи по-старши нива над</p>

	<p>съдружника, отговорен за ангажимента, до лицето, което е старши или управляващ съдружник (главен изпълнителен директор или негов еквивалент);</p> <p>(ii) лицата, които предоставят консултации по методологически или специфични за отрасъла въпроси, сделки или събития във връзка с ангажимента; и</p> <p>(iii) лицата, които осъществяват контрол върху качеството на ангажимента, включително лицата, които извършват преглед за контрол върху качеството на ангажимента; и</p> <p>(v) всички лица в рамките на фирма, принадлежаща към веригата от фирми, които могат пряко да повлияят върху резултата от ангажимента за преглед.</p>
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 минали периоди или до икономически условия и обстоятелства, съществували към определен момент в миналото.
Клиент за одит	Предприятие, по отношение на което фирмата изпълнява ангажимент за одит. Когато клиентът е регистрирано на борса предприятие, клиентът за одит винаги включва и свързаните с него предприятия. Когато клиентът за одит не е регистрирано на борса предприятие, клиентът за одит включва тези свързани предприятия, върху които клиентът притежава пряк или непряк контрол.
Клиент по ангажимент за изразяване на сигурност	Отговорната страна, която е лице (или лица), което: <p>(a) при ангажимент с пряко докладване, носи отговорност за предмета; или</p> <p>(b) при ангажимент, базиран на твърдение за вярност, носи отговорност за информацията за предмета и може да е отговорно за предмета.</p>
Клиент по ангажимент за преглед	Предприятие, по отношение на което фирмата изпълнява ангажимент за преглед.
Ключов съдружник по одита	Съдружникът, отговорен за ангажимента, лицето, отговорно за прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, и други съдружници по одита, ако има такива, в екипа по ангажимента, които вземат ключови решения или правят ключови преценки по важни въпроси, отнасящи се до одита на финансовия отчет, върху който фирмата ще изразява мнение. В зависимост от обстоятелствата и ролята на лицата при одита, „други съдружници по одита” може да включва например, съдружници по одита, отговорни за важни дъщерни предприятия или подразделения.
Лицата, натоварени с общо управление	Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител), носещи отговорност за осъществяване на надзор над стратегическото направление на развитие на предприятието и задължения, свързани с отчетността на това предприятие. Това включва осъществяване на надзор над процеса на финансово отчитане. 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.
Най-близък член на семейството	Съпруг(а) (или еквивалент) или зависимо лице.

Настоящ счетоводител	Професионален счетоводител на публична практика, който понастоящем е назначен за извършване на одит или който предоставя счетоводни, данъчни, консултантски или подобни професионални услуги за даден клиент.
Независимост	<p>Независимостта представлява:</p> <p>(а) Независимост на мнението – състояние на съзнанието, което позволява изразяването на мнение, без върху него да се отразяват влияния, които компрометират професионалната преценка, позволявайки по този начин на лицето да действа почтено, обективно и да упражнява професионален скептицизъм;</p> <p>(б) Независимост в поведението - избягването на факти и обстоятелства, които са толкова съществени, че разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, би стигнала вероятно до заключение, че почтеността, обективността и професионалният скептицизъм на фирмата или на член на екипа по ангажимент за одит или за изразяване на сигурност, са били компрометирани.</p>
Непряк финансов интерес	Финансов интерес, който се изразява в получаване на ползи посредством дружество за колективно инвестиране, имуществена маса, доверителна собственост или чрез друг посредник, върху който физическото лице или предприятието не притежава контрол или способност да влияе върху инвестиционните му решения.
Одиторски екип	<p>(а) всички членове на екипа по ангажимент за одит;</p> <p>(б) Всички останали лица във фирмата, които могат да окажат пряко влияние върху изхода от ангажмента за одит, включително:</p> <p>(i) лицата, които отправят препоръки относно възнаграждението или които осъществяват пряк контролен, управленски или друг вид надзор върху съдружника, отговорен за ангажмента във връзка с изпълнение на ангажмента за одит, включително лицата, които заемат всички последващи по-старши нива над съдружника, отговорен за ангажмента, до лицето, което е старши или управляващ съдружник (главен изпълнителен директор или негов еквивалент);</p> <p>(ii) лицата, които предоставят консултации по методологически или специфични за отрасъла въпроси, сделки или събития във връзка с ангажмента; и</p> <p>(iii) лицата, които осъществяват контрол върху качеството на ангажмента, включително лицата, които извършват преглед за контрол върху качеството на ангажмента; и</p> <p>(в) всички лица в рамките на фирма, принадлежаща към веригата от фирми, които могат пряко да повлияят върху резултата от ангажмента за одит.</p>
Офис	Отделна под-група, независимо дали организирана по географски принцип, или по дейност.
Преглед за контрол върху качеството на ангажмента	Процес, който е разработен с цел да осигури към момента, когато се издава докладът или преди той да бъде издаден, обективна оценка на важните преценки, които е направил екипът по ангажмента и заключенията, до които е достигнал при формулирането на доклада.

Предприятие от обществен интерес	<p>(а) регистрирано на борса предприятие; и</p> <p>(б) предприятие, (а) определено от законодателството или нормативна разпоредба като предприятие от обществен интерес или (б) по отношение на което законодателството или нормативна разпоредба изискват одитът да бъде осъществен в съответствие със същите изисквания за независимост, които се прилагат спрямо регистрираните на борса предприятия. Подобни нормативни разпоредби могат да са обнародвани от всеки уместен регулаторен орган, включително регулаторен орган в областта на одита.</p>
Приемливо ниво	Ниво, при което разумна и информирана трета страна, отчитайки всички конкретни факти и обстоятелства, които са били на разположение на професионалния счетоводител по това време, би стигнала вероятно до заключение, че спазването на изискванията на фундаменталните принципи не е компрометирано.
Професионален счетоводител	Лице, което е член на организация-членка на МФС.
Професионален счетоводител в бизнеса	Професионален счетоводител, нает или ангажиран на ръководна или неръководна длъжност в такива области като търговия, индустрия, услуги, публичния сектор, образованието, нестопанския сектор, регулаторни или професионални органи, или професионален счетоводител, който има сключен договор с такива предприятия.
Професионален счетоводител на публична практика	Професионален счетоводител във фирма, предоставяща професионални услуги, независимо от функционалната класификация (например одит, данъчно облагане или други консултации). Този термин се използва също, когато става въпрос за фирма на професионални счетоводители на публична практика.
Професионална дейност	Дейност, изискваща счетоводни или свързани със счетоводството умения, извършвана от професионален счетоводител, включително счетоводни, одиторски, данъчни, управленско-консултантски и финансово-управленски услуги.
Професионални услуги	Професионални дейности, извършвани за клиенти.
Пряк финансов интерес	<p>Финансов интерес:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• притежаван пряко и намиращ се под контрола на физическо лице или предприятие (включително тези, управлявани по преценка на други лица); или</li> <li>• от който се черпят ползи посредством дружество за колективно инвестиране, имуществена маса, доверителна собственост или чрез друг посредник, върху който физическото лице или предприятието притежава контрол или способност да влияе върху инвестиционните му решения.</li> </ul>
Регистрирано на борса дружество	Дружество, чиито дялове, акции или дългови ценни книжа се котираат или са регистрирани за търговия на призната фондова борса, или се търгуват съгласно правилата и наредбите на призната фондова борса или друг еквивалентен орган.
Реклама	Информирането на обществото относно услугите и уменията, предлагани от професионални счетоводители на публична практика с цел осигуряване на професионален бизнес.



Свързано предприятие	<p>Предприятие, имащо което и да било от следните взаимоотношения с клиента:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) предприятие, което упражнява пряк или непряк контрол над клиента, при условие че клиентът е съществен за това предприятие;</li> <li>(б) предприятие, което има пряк финансов интерес в клиента, при условие че това предприятие упражнява съществено влияние върху клиента и интересът в клиента е съществен за това предприятие;</li> <li>(в) предприятие, над което клиентът упражнява пряк или непряк контрол;</li> <li>(г) предприятие, в което клиентът или предприятието, свързано с клиента съгласно подточка (в) по-горе, има пряк финансов интерес, който му осигурява съществено влияние върху това предприятие и интересът е съществен за клиента и свързаното с него предприятие по подточка (в); и</li> <li>(д) предприятие, което е под съвместен контрол с клиента (наричано "сестринско предприятие"), при условие че и сестринското предприятие и клиентът са съществени за предприятието, което контролира както клиента, така и сестринското предприятие.</li> </ul>
Съдружник, отговорен за ангажимента	Съдружникът или друго лице във фирмата, което е отговорно за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада, който се издава от името на фирмата и което притежава, когато се изисква, съответни правомощия от професионален, законов или регулаторен орган.
Условно възнаграждение	Възнаграждение, изчислено на предварително определена база, което е обвързано с изхода или резултата от дадена сделка или с резултата от извършените от фирмата услуги. Възнаграждение, което е установено от съд или друга обществена институция, не е условно възнаграждение.
Финансов интерес	Участие в капитала на предприятие или в други ценни книжа, облигации, заеми и други дългови инструменти на предприятието, включително права и задължения за придобиване на такова участие и деривативи, пряко свързани с това участие.
Финансови отчети	Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително свързаните с нея пояснителни приложения, имащо за цел да даде информация за икономическите ресурси или задължения на предприятието към даден момент или за промените в тях в течение на определен период, в съответствие с обща рамка за финансово отчитане. Пояснителните приложения обикновено се състоят от обобщение на значимата счетоводна политика и друга пояснителна информация. Терминът може да се отнася до пълния комплект финансови отчети, но може да се отнася и до отделен финансов отчет, например баланс или отчет за приходите и разходите, и съответните пояснителни приложения.
Финансови отчети със специално предназначение	Финансови отчети, изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, които се създават за удовлетворяване на потребностите от финансова информация на определени потребители.
Финансови отчети, върху които фирмата ще изразява мнение	Когато става въпрос за отделно предприятие – финансовите отчети на това предприятие. Когато става въпрос за консолидирани финансови отчети, наричани също финансови отчети на група – консолидираните финансови отчети.
Фирма	<ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество или капиталово търговски дружество на професионални счетоводители;</li> <li>(б) предприятие, което контролира такива лица, посредством собственост,</li> </ul>

управление или с други средства; и

- (в) предприятие, контролирано от такива лица, посредством собственост, управление или с други средства.

Фирма, принадлежаща  
към верига от фирми

Фирма или предприятие, което принадлежи към верига от фирми.

## **ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

С изключение на преработената дефиниция на термина „екип по ангажимент“, която е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г., настоящият Кодекс е в сила.