

**Съвет за международни одиторски
стандарти и стандарти за
изразяване на сигурност ®**

**Ръководство по международни
стандарти за контрол върху
качеството, одит, преглед, други
ангажменти за изразяване на
сигурност и свързани по съдържание
услуги**

***2014 Издание
Част I***

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). Мисията на Международната федерация на счетоводителите е да служи на интересите на обществото, като: допринася за разработване, възприемане и прилагане на висококачествени международни стандарти и насоки; допринася за развитието на силни професионални счетоводни организации и счетоводни фирми, както и за висококачествена практика от страна на професионалните счетоводители; популяризира важното значение на професионалните счетоводители в световен мащаб; изразява позиция по въпроси от обществен интерес, по отношение на които експертните познания на счетоводния бранш са най-уместни. Настоящата публикация може да бъде свалена безплатно за лична употреба само от уебсайта на Съвета за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС): www.iaasb.org.

Международните одиторски стандарти, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност, Международните стандарти за преглед, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги, Международните стандарти за контрол върху качеството, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМСЕС са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Одобреният текст е този, публикуван на английски език.

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност“, „СМОССИС“, Международен одиторски стандарт „МОС“, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС“, Международен стандарт за преглед „ИМОП“, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ“, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК“, Указание за международна одиторска практика, „УМОП“, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите“ и „МФС“ са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © септември 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.

Copyright © September 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.

Настоящото *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през септември 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 *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 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 *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2014* е този, публикуван от МФС на английски език.

Текст на английски език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2014* © 2014 на *International Federation of Accountants (IFAC)*. Всички права запазени.

Текст на български език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2014* © 2015 на *International Federation of Accountants (IFAC)*. Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2014 Edition, ISBN: 978-1-60815-185-1.*

Публикация на:



**РЪКОВОДСТВО ПО МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА
КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД,
ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА
СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ
ЧАСТ I**

СЪДЪРЖАНИЕ

Страница

Промени по същество спрямо изданието на Ръководството от 2013 г. и последни изменения.....	
Ролята на Международната федерация на счетоводителите.....	
Структура на становищата, издавани от СМОСИС.....	
Предговор към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.....	
Речник на термините.....	

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО (МСКК)

Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1, Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

ОДИТИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

200-299 Общи принципи и отговорности

МОС 200, Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти	
МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажименти	
МОС 220, Контрол върху качеството на одита на финансови отчети	
МОС 230, Одиторска документация	
МОС 240, Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети	
МОС 250, Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети	
МОС 260, Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление	
МОС 265, Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството	

300-499 ОЦЕНКА НА РИСКА И ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ

МОС 300, Планиране на одита на финансови отчети	
МОС 315(преработен), Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда	
МОС 320, Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита	
МОС 330, Одиторски процедури в отговор на оценените рискове.....	
МОС 402, Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация	
МОС 450, Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита	

500-599 ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

МОС 500, Одиторски доказателства	
МОС 501, Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти	
МОС 505, Потвърждения от външни източници	
МОС 510, Първоначални ангажименти за одит - начални салда	
МОС 520, Аналитични процедури	
МОС 530, Одиторски извадки	
МОС 540, Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания	
МОС 550, Свързани лица	
МОС 560, Последващи събития	
МОС 570, Действащо предприятие.....	
МОС 580, Писмени изявления	

600-699 ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ДРУГИ ЛИЦА

МОС 600, Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	
МОС 610(преработен 2013), Ползване работата на вътрешните одитори.....	
МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора	

700-799 ОДИТОРСКИ ЗАКЛЮЧЕНИЯ И ИЗГОТВЯНЕ НА ДОКЛАД

МОС 700, Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети....	

СЪДЪРЖАНИЕ

МОС 705, Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор	
МОС 706, Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор	
МОС 710, Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети	
МОС 720, Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет	

800-899 СПЕЦИАЛИЗИРАНИ ОБЛАСТИ

МОС 800, Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение.....	
МОС 805, Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет.....	
МОС 810, Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет	

УКАЗАНИЯ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА

УМОП 1000 Конкретни съображения при одита на финансови инструменти.....	

Съответни изменения в други МОС.....	

ПРОМЕНИ ПО СЪЩЕСТВО В СРАВНЕНИЕ С ИЗДАНИЕТО НА РЪКОВОДСТВОТО ОТ 2013 Г. И ПОСЛЕДНИ ИЗМЕНЕНИЯ

Препратки

Настоящото Ръководство съдържа препратки към Международните счетоводни стандарти (МСС) и Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Освен ако не е посочено друго, препратките към МСС и МСФО са към МСС и МСФО, които са в сила към датата на изготвяне на становището. Съответно, читателите се предупреждават, че когато впоследствие бъде издаден преработен МСС или МСФО, препратката е към най-актуалния МСС или МСФО.

Препратките към „държава” в настоящото ръководство следва да се считат като препратки към „държава или юрисдикция”.

Становища, издадени от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

Настоящото ръководство съдържа пълния комплект на издадените от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, както и незадължителните Указания за международна одиторска практика (УМОП). Ръководството включва също и предговор към становищата на СМОССИС, речник на термините и други незадължителни материали. Настоящото ръководство заменя изданието на ръководството от 2013 г.

Допълнения

В Част I на ръководството няма нови допълнения.

МСАИС 3000 (преработен)

Част II на ръководството включва Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажменти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, издаден от СМОССИС през декември 2013 г. Този преработен стандарт разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация. МСАИС 3000 (преработен) съдържа изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали, конкретно отнасящи се до ангажменти за изразяване на сигурност за удостоверяване на съответствие с разумна или ограничена степен на сигурност.

При преработката на МСАИС 3000, изменения бяха направени в *Международната обща рамка за ангажменти за изразяване на сигурност* (която е включена в Част III на ръководството), както и в МСАИС 3402,

Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация, МСАИС 3410, Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове, и МСАИС 3420, Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект.

МСАИС 3000 (преработен) е в сила за ангажименти за изразяване на сигурност, при които докладът за изразяване на сигурност е с дата 15 декември 2014 г. или по-късно, към който момент МСАИС 3000, *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*, както и *Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност*, включена в Част II на ръководството, ще бъдат отменени.

Обща рамка за качество на одита

Част III на ръководството съдържа също *Обща рамка за качество на одита: ключови елементи, които създават среда за качество на одита*, издадена от СМОССИС през февруари 2014 г.

Незадължителната *Обща рамка за качество на одита* описва факторите, отнасящи се до ресурсите на входа, процеса и резултатите на изхода, които допринасят за качеството на одита на ниво ангажимент, на ниво одиторска фирма и на национално ниво, по отношение на одита на финансови отчети. Общата рамка демонстрира също значението на подходящите взаимодействия сред заинтересованите лица, както и значението на различните контекстуални фактори. Повече информация по темата за качеството на одита може да бъде намерена на адрес www.iaasb.org/focus-audit-quality.

Отмяна

Следните стандарти, включени в Ръководството от 2013 г. са отменени и заменени с преработени стандарти, които са в сила понастоящем:

- МОС 610 (преработен), *Ползване работата на вътрешните одитори*, е заменен с МОС 610 (преработен през 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, който е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г.

Окончателни становища, издадени 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 все още неприключените проекти за обсъждане, посетете уебсайта на СМОССИС на адрес www.iaasb.org.

РОЛЯТА НА МЕЖДУНАРОДНАТА ФЕДЕРАЦИЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ

Международна федерация на счетоводителите (МФС) обслужва обществен интерес като допринася за развитието на силни и устойчиви организации, пазари и икономики. МФС пропагандира за прозрачност, отговорност и сравнимост на финансовото отчитане; подпомага усъвършенстването на счетоводната професия и популяризира важноста и значението на счетоводителите за глобалната финансова инфраструктура. Основана през 1977 г., МФС в момента включва 172 членове и асоциирани членове от 129 страни и юрисдикции, представляващи приблизително 2.5 милиона счетоводители в публичната практика, образованието, публичния сектор, промишлеността и търговията.

Като част от дейността в полза на обществен интерес, МФС допринася за развитието, приемането и прилагането на международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност с високо качество, основно чрез подкрепата си към Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС/IAASB). МФС предоставя човешки ресурси, управление на умения, информационна подкрепа и финансиране на този независим Съвет, който изготвя стандартите, както и управлява номинациите и процедурите за подбор на членовете.

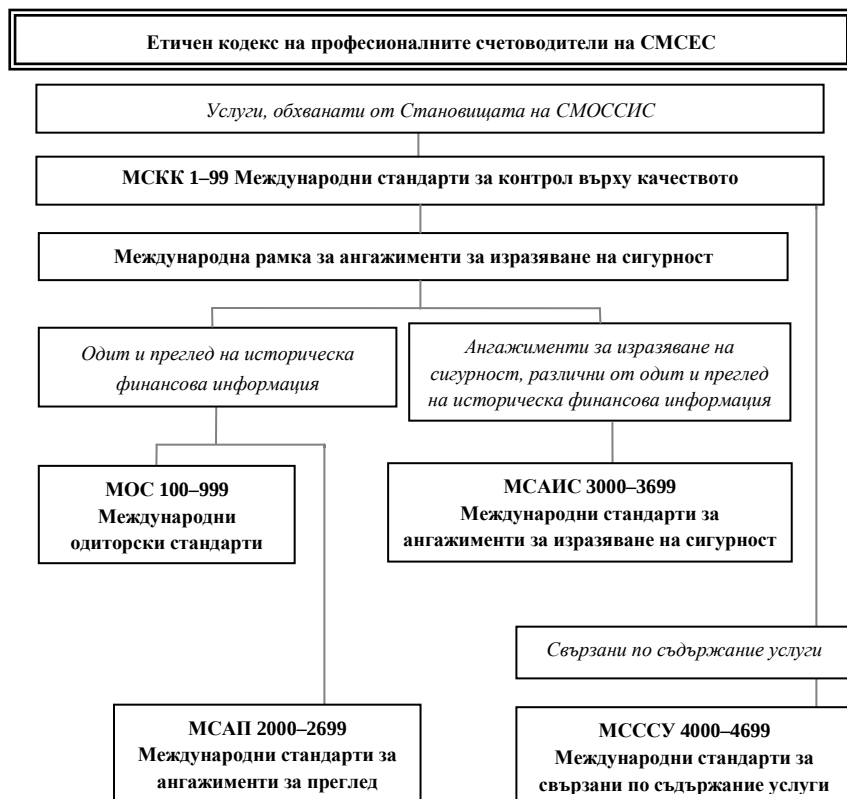
СМОССИС определя свой собствен дневен ред и одобрява публикациите в съответствие с предвидените процеси и без намесата на МФС. МФС няма способността да влияе на дневния ред и публикациите на СМОССИС. МФС публикува ръководствата, стандартите и други публикации и притежава авторските права върху тях.

Независимостта на СМОССИС се гарантира по няколко начина:

- чрез независим публичен надзор върху изготвянето на стандарти, осъществяван от Съвета за публичен надзор (вижте www.ipiob.org за повече информация), който представлява строго определен процес, включващ допитване до обществеността
- публична покана за номинации и формален, независим надзор над номинациите/изборния процес от Съвета за публичен надзор
- пълна прозрачност, както по отношение на справедливия процес за определяне на стандарти, така и по отношение на публичния достъп до материалите от дневния ред, срещите и публикациите на основанията за заключение на всеки отделен стандарт
- участието на Консултативна група по съответствието и наблюдатели в процеса по изготвяне на стандартите, и
- изискване към членовете на СМОССИС, както и към номиниращите/работодателските организации да спазват принципите на независимост, честност и служба в името на обществен интерес.

За повече информация посетете уебсайта на МФС на адрес www.ifac.org

СТРУКТУРА НА СТАНОВИЩАТА, ИЗДАВАНИ ОТ СЪВЕТА ПО МЕЖДУНАРОДНИ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ И СТАНДАРТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ



ПРЕДГОВОР КЪМ МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

(В сила от 15 декември 2011 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–2
Становища на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС)	3–4
Становища на СМОССИС със задължителен характер	3–4
Задължителен характер, вменен на международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.....	5–17
Международни одиторски стандарти	11
Международни стандарти за контрол върху качеството.....	12
Други международни стандарти.....	13–16
Професионална преценка.....	17
Приложимост на Международните стандарти.....	18–19
Материали с незадължителен характер	20–22
Указания за международна одиторска практика	21–22
Указания за практика, отнасящи се до други международни стандарти...	23
Публикации, подготвени от персонала на Съвета	24
Език	25

Въведение

1. Този предговор към *Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* е издаден, за да улесни разбирането за обхвата и задължителния характер на становищата, които публикува Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС), както това е изложено в Условието на работа на СМОССИС.
2. СМОССИС е ангажиран с целта да разработи комплект от международни стандарти и други становища, които са общоприети в целия свят. Членовете на СМОССИС работят в общ интерес на обществото като цяло и на счетоводната професия в световен мащаб. Това може да доведе до заемане на позиция от тяхна страна по даден въпрос, която позиция не е в съответствие със съществуващата практика в тяхната страна или фирма, или не е в съответствие с позицията, заета от лицата, които са ги предложили за членство в СМОССИС.

Становища на СМОССИС

Становища на СМОССИС със задължителен характер

3. Становищата на СМОССИС регулират одита, прегледа, другите ангажименти за изразяване на сигурност и свързаните по съдържание услуги, които се изпълняват в съответствие с международните стандарти. Те не са с по-голяма правна сила, отколкото местните закони и други нормативни разпоредби, регулиращи одита на исторически финансови отчети или ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на друга информация в конкретна страна, които се изисква да бъдат спазвани в съответствие с националните стандарти в тази страна. В случай че местните закони или други нормативни разпоредби се различават от, или противоречат на, стандартите на СМОССИС по конкретен въпрос, ангажиментът, проведен в съответствие с местните закони или други нормативни разпоредби няма автоматично да отговаря на стандартите на СМОССИС. Професионалният счетоводител не следва да твърди, че спазва стандартите на СМОССИС, освен ако не е спазил напълно всички стандарти, имащи отношение към ангажимента.
4. Становищата на СМОССИС със задължителен характер са международните стандарти, издавани, следвайки заявената от СМОССИС регламентирана процедура.

Задължителен характер, вменен на международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

5. Международните одиторски стандарти (МОС) трябва да бъдат прилагани

при одита на историческа финансова информация.

6. Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП) трябва да бъдат прилагани при прегледи на историческа финансова информация.
7. Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) трябва да бъдат прилагани при ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одита и прегледа на историческа финансова информация.
8. Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МСССУ) трябва да бъдат прилагани при ангажименти за компилация, ангажименти за изпълнение на договорени процедури по отношение на информация и ангажименти за други свързани по съдържание услуги, както е посочено от СМОССИС.
9. Взети заедно МОС, МСАП, МСАИС и МСССУ се наричат стандарти за ангажименти на СМОССИС.
10. Международните стандарти за контрол върху качеството (МСКК) трябва да бъдат прилагани за всички услуги, попадащи в рамките на стандартите за ангажименти на СМОССИС.

Международни одиторски стандарти

11. МОС са изготвени в контекста на одита на финансови отчети,¹ изпълнен от независим одитор. Те трябва да бъдат адаптирани, ако това е необходимо, в конкретните обстоятелства, когато се прилагат към одити на друга историческа финансова информация. Задължителният характер на МОС е описан в МОС 200.²

Международни стандарти за контрол върху качеството

12. МСКК са изготвени за приложение по отношение на фирми във връзка с всички предлагани от тях услуги, попадащи в обхвата на стандартите за ангажименти на СМОССИС. Задължителният характер на МСКК е описан във въведението към МСКК.

Други международни стандарти

13. Някои Международни стандарти, посочени в параграфи 6–8 съдържат: цели, изисквания, приложение и друг пояснителен материал, встъпителен

¹ Освен ако не е посочено друго, „финансов отчет“ означава финансов отчет, включващ историческа финансова информация.

² МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*

материал и определения. Тези термини трябва да бъдат тълкувани по директна аналогия с начина, по който са обяснени в контекста на МОС и одита на финансови отчети в МОС 200.

14. Други международни стандарти, посочени в параграфи 6–8 съдържат основни принципи и съществени процедури (обозначени с удебелен шрифт и думата „следва“), заедно със свързаните с тях насоки във формата на пояснителен и друг материал, включително приложенията. Основните принципи и съществените процедури трябва да се разбират и прилагат в контекста на пояснителния и друг материал, който предоставя насоки за тяхното приложение. Поради това е необходимо под внимание да се вземе целият текст на стандарта, за да се разберат и приложат основните принципи и съществените процедури.
15. Основните принципи и съществените процедури, съдържащи се в даден стандарт, трябва да се прилагат във всички случаи, когато са уместни за конкретните обстоятелства на ангажимента. В изключителни случаи, обаче, професионалният счетоводител може да прецени, че е необходимо да се отклони от уместна съществена процедура, за да постигне целта на тази процедура. Когато възникне такава ситуация, професионалният счетоводител е задължен да документира как извършените алтернативни процедури постигат целта на процедурата и освен ако това не става ясно по друг начин - причините за отклонението. Очаква се, че такава необходимост за професионалния счетоводител да се отклони от уместна съществена процедура ще възникне само когато, при конкретните обстоятелства на ангажимента, тази процедура би била неефекасна.
16. Приложенията, които формират част от приложния материал, са неразделна част от стандарта. Целта и целевото предназначение на приложението са обяснени в основния текст на съответния стандарт или в заглавието и въвеждението към самото приложение.

Професионална преценка

17. Естеството на международните стандарти изисква професионалният счетоводител да упражнява професионална преценка при тяхното прилагане.

Приложимост на международните стандарти

18. Обхватът, датата на влизане в сила и всякакви специфични ограничения на приложимостта на конкретен международен стандарт се обясняват в самия стандарт. Освен ако не е посочено друго в международния стандарт, професионалният счетоводител има право да прилага международния стандарт преди датата на влизане в сила, посочена в него.
19. Международните стандарти са уместни за ангажименти в публичния сектор. Когато е целесъобразно са включени допълнителни съображения,

специфични за предприятията от публичния сектор:

- (а) в рамките на основния текст на международния стандарт, в случая на МОС и МСКК; или
- (б) в „Гледната точка на публичния сектор” (ГПС), която е включена в края на останалите международни стандарти.

Материали с незадължителен характер

- 20. Материалите с незадължителен характер включват Указания за практика, издавани от СМОССИС и публикации, подготвени от персонала на Съвета. Материалите с незадължителен характер не представляват част от международните стандарти на СМОССИС.

Указания за международна одиторска практика

- 21. Указанията за международна одиторска практика (УМОП) не налагат допълнителни изисквания на одиторите, извън тези, съдържащи се в МОС, нито променят отговорността на одитора да спазва всички МОС, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическа помощ на одиторите. Те са предназначени да бъдат разпространявани от лицата, носещи отговорност за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. Те осигуряват също така материал, който фирмите могат да използват при разработване на собствени програми за обучение и вътрешни насоки.
- 22. В зависимост от естеството на обхванатата тема или теми, дадено УМОП може да подпомогне на одитора при:
 - получаване на разбиране за обстоятелствата, свързани с предприятието и при извършването на преценки относно идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения;
 - преценяване как да се отговори на оценените рискове, включително при преценки относно процедурите, които биха могли да са подходящи при конкретните обстоятелства; или
 - адресиране на съображения, свързани с отчитането, включително формиране на мнение върху финансовия отчет и комуникиране с лицата, натоварени с общо управление.

Указания за практика, отнасящи се до други международни стандарти

- 23. СМОССИС може да публикува също така Указания за международна практика при ангажименти за преглед (УМПАП), Указания за международна практика при ангажименти за изразяване на сигурност (УМПАИС), както и Указания за международна практика при

ПРЕДГОВОР КЪМ МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО,
ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ
ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

ангажименти за свързани по съдържание услуги (УМПАССУ), които да
служат на същата цел съответно по отношение на МСАП, МСАИС и
МСССУ.

Публикации, подготвени от персонала на Съвета

24. Публикациите, подготвени от персонала на Съвета се използват за повишаване информираността на практикуващите професионални счетоводители във връзка със значими нови или възникващи въпроси посредством препратки към съществуващи изисквания и материали за приложение или за насочване на тяхното внимание към уместни разпоредби в становищата на СМОССИС.

Език

25. Единственият официален текст на даден международен стандарт на СМОССИС, Указание за практика, проект за обсъждане или друга публикация, е този, публикуван от СМОССИС на английски език.

РЕЧНИК НА ТЕРМИНИТЕ¹

(септември 2014)

**Аналитични процедури (Analytical procedures)*— Оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между, както финансовите, така и нефинансовите данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности.

Ангажимент за договорени процедури (Agreed-upon procedures engagement) — Ангажимент, при който одиторът се ангажира да извърши такива процедури от одиторско естество, за които той, предприятието и всички определени трети страни са постигнали договореност, както и да издаде доклад за фактическите констатации. Получателите на доклада следва да формират свои собствени изводи от доклада на одитора. Докладът е органичен само до онези страни, които са договорили извършването на процедурите, тъй като други лица, на които не са известни причините за процедурите, биха могли да изтълкуват погрешно резултатите.

Ангажимент за преглед (Review engagement)— Целта на ангажимента за извършване на преглед е да позволи на одитора да заяви, че въз основа на процедури, които не осигуряват всички доказателства, изисквани при извършването на един одит, нищо не му е станало известно, което да му дава основание да счита, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Limited assurance engagement) — (виж *Ангажимент за изразяване на сигурност*)

Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност (Reasonable assurance engagement)— (виж *Ангажимент за изразяване на сигурност*)

* Отнася се до термин, дефиниран в МОС.

** Отнася се до термин, дефиниран в МСКК.

¹ В случай на ангажименти за публичния сектор, термините в настоящия речник следва да се разглеждат като рефериращи към техните еквиваленти в публичния сектор.

Когато счетоводните термини не са дефинирани в становищата на Съвета за Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, трябва да се прави препратка към Речника с термините, публикуван от Съвета по международни счетоводни стандарти

Ангажимент за изразяване на сигурност (Assurance engagement) — Ангажимент, при който самостоятелно практикуващ професионален счетоводител изразява заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, за резултата от количествената оценка или измерването на предмета на ангажимента спрямо съответните критерии. Резултатът от количествената оценка или измерването на предмета е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите (виж също и Информация по предмета). Съгласно ”Международната обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност” съществуват два вида ангажименти за изразяване на сигурност, които даден самостоятелно практикуващ професионален счетоводител има право да изпълнява: ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност (Reasonable assurance engagement) — Целта на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност е намаляването на риска на ангажимента за изразяване на сигурност до приемливо ниско ниво съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента², като база за положителна форма за изразяване на заключението на самостоятелно практикуващ професионален счетоводител.

Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Limited assurance engagement) — Целта на ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност е намаляването на риска на ангажимента за изразяване на сигурност до ниво, което е приемливо съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента, но където този риск е по-висок от риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за отрицателна форма за изразяване на заключението на самостоятелно практикуващ професионален счетоводител.

Ангажимент за компилиране (Compilation engagement) — Ангажимент, при който счетоводните експертни умения, за разлика от одиторските експертни умения, се използват за събиране, класифициране и обобщаване на финансова информация.

**Аномалия (Anomaly)* — Отклонение или несъответствие, което очевидно не е представително за отклоненията или несъответствията в дадена популация.

² Обстоятелствата на ангажимента включват условията на ангажимента, включително дали това е ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, характеристиките на предмета, използваните критерии, нуждите на потребителите, съответните характеристики на отговорната страна и нейната среда, както и други въпроси, като например събития, сделки, условия и практики, които могат да имат съществено значение за ангажимента.

Асоцииране на одитора с финансова информация (Auditor association with financial information) — Един одитор се счита за асоцииран с финансовата информация, когато той приложи доклад към тази информация или даде съгласието си името му да бъде използвано в професионална връзка.

Асоцииране с одитора (Association) — (виж *Асоцииране на одитора с финансова информация*)

Бизнес риск (Business risk)—Риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си, или които възникват в резултат на неподходящо определени цели и стратегии.

**Всеобхватен(Pervasive)* –Термин, който се използва, в контекста на отклоненията, за да опише ефекта на отклоненията върху финансовия отчет, или възможния ефект на отклоненията върху финансовия отчет, ако има такъв, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватни ефекти върху финансовия отчет са тези, които по преценка на одитора:

- (а) не са свързани с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;
- (б) ако са свързани, представляват, или биха представлявали, съществена част от финансовия отчет; или
- (в) във връзка с оповестяванията, са от фундаментално значение за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет

**Външно потвърждение (External confirmation)* – Одиторски доказателства, получени като пряк писмен отговор, изпратен до одитора от трето лице (потвърждаващото лице), на хартиен носител или на електронен, или друг, носител.

Въпроси, свързани с опазване на околната среда (Environmental matters)—

- (а) инициативи за предотвратяване, намаляване или възстановяване на щети, нанесени на околната среда или инициативи за консервация на възстановими или невъзстановими ресурси (такива инициативи могат да бъдат изисквани съгласно закони и нормативни разпоредби за опазване на околната среда или по договор, или могат да бъдат предприети доброволно);
- (б) последици от нарушаването на закони или нормативни разпоредби за опазване на околната среда;
- (в) последици от екологични щети, нанесени на други лица или на природни ресурси; и

(г) последици от отговорности, поети по чужда вина, регламентирани със закон (например, отговорност за щети, нанесени от предишни собственици).

**Вътрешен контрол (Internal control)*— Процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби. Терминът „контроли” се отнася за всички аспекти на един или повече

**Вътрешни одитори (Internal auditors)* — Тези лица, които изпълняват дейностите на функция вътрешен одит. Вътрешните одитори може да са част от отдел за вътрешен одит или от друга еквивалентна функция.

**Вътрешноприсъщ риск (Inherent risk)* — (виж *Риск от съществени отклонения*)

Годишен отчет (Annual report)— Документ, издаден от предприятие обикновено на годишна база, който включва неговия финансов отчет, заедно с доклада на одитора върху него.

Грешка (Error) — Непреднамерено отклонение във финансовия отчет, включително липсата на сума или оповестяване.

**Група (Group)* – Всички компоненти, чиято финансова информация се включва във финансов отчет на група. Групата винаги има повече от един компонент

**Дата на доклад (във връзка с контрола върху качеството)(Date of report(in relation to quality control))* – Датата, избрана от практикуващия счетоводител за дата на доклада.

**Дата на издаване на финансовия отчет (Date the financial statements are issued)* – Датата, на която одиторският доклад и одитираният финансов отчет са предоставени на разположение на трети лица.

**Дата на одиторски доклад (Date of the auditor's report)* – Датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет, в съответствие с МОС 700³.

**Дата на одобряване на финансовия отчет (Date of approval of the financial statements)* — Датата, на която всички отчети, които са включени във финансовия отчет, включително съпътстващите пояснителни приложения, са били изготвени, и лицата, притежаващи съответните правомощия, са потвърдили, че те са поели отговорност за този финансов отчет.

³ МОС 700 „Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети”.

**Дата на финансовия отчет (Date of the financial statements)* — Датата на края на последния период, обхванат от финансовия отчет.

**Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (който в МОС 402⁴ се нарича доклад от тип 1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report))* – Доклад, който съдържа:

(а) описание, изготвено от ръководството на обслужващата организация, на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, които са били проектирани и внедрени към посочената дата; и

(б) доклад от одитора на обслужващата организация, чиято цел е да се изрази разумна степен на сигурност, която включва мнението на одитора на обслужващата организация относно описанието на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, и доколко проектирането на контролите е подходящо за постигането на конкретните цели на контрола.

**Доклад върху описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужваща организация (който в МОС 402 се нарича доклад от тип 2) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report))* – Доклад, който съдържа:

(а) описание, изготвено от ръководството на обслужващата организация, на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, тяхното проектиране и внедряване към конкретна дата или в течение на определен период, и в някои случаи, тяхната оперативна ефективност през определения период; и

(б) доклад от одитора на обслужващата организация, чиято цел е да изрази разумна степен на сигурност, която включва:

(i) мнението на одитора на обслужващата организация относно описанието на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, и доколко проектирането на контролите е подходящо за постигането на конкретните цели на контрола и на оперативната ефективност на контролите; и

(ii) описание на тестовете на контролите на одитора на обслужващата организация и на резултатите от тях.

⁴ МОС 402 „Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация”.

Доклад за резултати от екологична дейност (Environmental performance report) — Доклад, отделен от финансовия отчет, в който предприятието предоставя на трети страни качествена информация относно ангажиментите на дружеството във връзка с екологичните аспекти на бизнеса, неговата политика и цели в тази област, неговите постижения в управлението на връзката между стопанските процеси и екологичния риск, както и количествена информация за резултатите от екологичната му дейност.

***Документация по ангажимент (Engagement documentation)* – Документацията за извършената работа, получените резултати и заключенията, до които практикуващият счетоводител е достигнал (понякога се използват и термини като „работни книжа” или „работни документи”).

**Допустим процент на несъответствие (Tolerable rate of deviation)*– Процент на несъответствие спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на несъответствие, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на несъответствие в популацията

**Допустимо отклонение (Tolerable misstatement)* – Парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора не е била превишена от действителното отклонение в популацията.

Допълнителна информация (Supplementary information)— Информация, която е представена заедно с финансовия отчет, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, използвана за изготвяне на финансовия отчет, обичайно е представяна или в допълнителни таблици, или като допълнителни пояснителни приложения.

**Допълнителни контроли на предприятието-потребител (Complementary user entity controls)* – Контроли, за които обслужващата организация допуска, при проектирането на своята услуга, че ще бъдат приложени от предприятия-потребители, и които, ако е необходимо да се постигнат целите на контрола, са били конкретно посочени в описанието на нейната система.

**Достатъчност (на одиторските доказателства) (Sufficiency (of audit evidence))* — Мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора за риска от съществени отклонения, както и от качеството на такива одиторски доказателства.

**Друга информация (Other information)* — Финансова и нефинансова информация (различна от финансов отчет и одиторски доклад върху него), която е включена или по закон, съгласно нормативна разпоредба, или по обичай – в документ, съдържащ одитирания финансов отчет и одиторския доклад върху него.

****Екип по ангажимента (Engagement team)* — Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или фирмата, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти, ангажирани от фирмата или фирмата, част от мрежа от фирми⁵.

****Екип за ангажимент за група (Group engagement team)* - Съдружници, включително съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и служители, които определят общата одиторска стратегия за групата, комуникират с одиторите на компонентите, изпълняват работа по процеса на консолидация и оценяват заключенията, направени въз основа на одиторските доказателства, като база за формиране на мнение върху финансовия отчет на групата

Екологичен риск (Environmental risk)— При определени обстоятелства факторите, които са свързани с оценката на вътрешноприсъщия риск за разработването на цялостния одиторски план може да включват риск от съществено отклонение на финансовия отчет, дължащо се на въпроси, свързани с опазването на околната среда.

**Експерт (Expert)* - (виж *Експерт на одитора* и *Експерт на ръководството*).

**Експерт на одитора (Auditor's expert)* – Физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ на получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник⁶ или служител, включително временно нает служител, на одиторската фирма или фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора.

**Експерт на ръководството (Management's expert)* – Физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ на предприятието за изготвянето на финансовия отчет.

**Експертни умения (Expertise)* – Умения, познания и опит в конкретна област.

**Елемент (Element)* – (виж *Елемент на финансов отчет*)

⁵ МОС 620 „Ползване работата на експерт на одитора”, параграф 6(а), съдържа определение на термина „експерт на одитора”.

⁶ „Съдружник” и „фирма” следва да се разбират като рефериращи към техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

Елемент на финансов отчет (в контекста на МОС 805⁷) (*Element of a financial statement (in the context of ISA 805)*) – Елемент, статия или позиция във финансов отчет.

Запитване (Inquiry) — Запитването представлява търсене на информация от осведомени и знаещи лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието. *Значимост (Significance)* — Относителната важност на въпрос, взет в неговия контекст. Значимостта на един въпрос се преценява от самостоятелно практикуващ професионален счетоводител в контекста, в който той е разглеждан. Това би могло да включва, например, разумната перспектива той да доведе до промяна или да повлияе върху решенията на предвидените потребители на доклада на самостоятелно практикуващ професионален счетоводител. Друг пример е, когато контекстът е преценка за това, дали да се докладва въпросът на лицата, натоварени с общо управление и дали те биха счели въпроса от значение за тях във връзка със задълженията им. Значимостта може да се разглежда в контекста на количествени и качествени фактори, като например, относителна важност, характер и ефект върху предмета и изразените интереси на предвидените потребители или получатели.

**Извадка (Sampling)* – (виж *Одиторска извадка*).

**Извадкова единица (Sampling unit)* – Отделните позиции, съставляващи популацията. *Изключение (Exception)* – Отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена, или която се съдържа в документите на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

**Измама (Fraud)*—Преднамерено действие на едно или повече лица от ръководството, от лицата, натоварени с общо управление, от служителите или трети страни, свързано с използване на заблуда с цел придобиване на несправедливо или незаконно предимство.

Интервална приблизителна оценка на одитора (Auditor's range) – (виж *Точкова приблизителна оценка на одитора*).

Информационни системи, свързани с финансовото отчитане (Information system relevant to financial reporting) — Компонент от вътрешния контрол, който включва системата за финансово отчитане и се състои в процедурите и архивите, създадени за инициирането, записването, обработката и отчитането на сделките на предприятието (както и на събития и условия) и за поддържането на отговорността за свързаните активи, пасиви и собствен капитал.

⁷ МОС 805 „Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет”

Информация за предмета (Subject matter information) — Резултатът от количественото оценяване или измерване на предмета. Самостоятелно практикуващият професионален счетоводител събира достатъчни и уместни одиторски доказателства за информацията по предмета с цел да осигури солидна база за изразяване на заключение в доклада за изразяване на сигурност.

**Искане за отрицателно потвърждение (Negative confirmation request)* – Искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора само, ако потвърждаващата страна не е съгласна с информацията, посочена в искането.

**Искане за положително потвърждение (Positive confirmation request)* – Искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора като посочи дали потвърждава или не информацията, съдържаща се в искането, или като предостави поискана информация.

**Историческа финансова информация (Historical financial information)* – Информация, имаща изражение чрез финансови категории, по отношение на конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася за икономически събития, възникващи в минали периоди от време, или за икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.

.

ИТ среда (IT environment)— Политиката и процедурите, които предприятието въвежда и ИТ инфраструктурата (хардуер, операционни системи и др.) и приложен софтуер, които то използва в помощ на стопанските операции и за постигане на бизнес стратегиите си.

Качествено оценяване (Assess) — Анализ на установените рискове от съществено отклонение с цел достигане до заключение относно тяхната значимост. “Качествено оценяване” съгласно установената практика се използва само във връзка с риска. (виж също *Количествено оценяване*).

Количествено оценяване (Evaluate) — Идентифициране и анализ на съответните въпроси, включително изпълнението на допълнителни процедури, ако е необходимо, за достигането до специфично заключение по даден въпрос. “Количествено оценяване”, съгласно установената практика, се използва само във връзка с обхват от въпроси, включително доказателства, резултатите от процедури и ефективността на отговора на ръководството на даден риск. (виж също *Качествено оценяване*).

**Компонент (Component)* — Предприятие или стопанска дейност, за която групата или ръководството на компонента изготвя финансова информация, която следва да бъде включена във финансовия отчет на групата.

Компютърно-подпомогнати одиторски техники (Computer-assisted audit techniques)— Приложения на одиторски процедури с използването на компютър като одиторско средство (известни също като КПОТ).

Контрол на приложните програми в информационните технологии (Application controls in information technology)— Ръчни или автоматизирани процедури, които обичайно функционират на ниво бизнес процес. Контролите на приложните програми могат да бъдат превантивни или разкриващи по характер и са разработени с цел да гарантират целостта на счетоводните записи. Съответно, контролите на приложните програми се отнасят до процедурите, които се използват за инициране, регистриране, обработка и докладване на сделки или други финансови данни.

**Контролен риск (Control risk)*— (виж *Риск от съществени отклонения*)

**Контроли, използвани в цялата група (Group-wide controls)*—Контроли върху финансовото отчитане на групата, разработени, въведени и поддържани от нейното ръководство.

Контролна среда (Control environment) — Включва функции по общото управление и ръководство, както и цялостното отношение, осъзнатото виждане и действия от страна на лицата, натоварени с общо управление и с ръководството по отношение на системата за вътрешен контрол на предприятието и нейната важност за предприятието. Контролната среда е компонент на вътрешния контрол.

Контроли за достъп (Access controls) — Процедури, разработени за ограничаване на достъпа до он-лайн терминални устройства, програми и данни в реално време. Контролите за достъп се състоят от “потребителска идентификация” и “потребителска оторизация.” “Потребителската идентификация” обичайно се опитва да идентифицира потребителя чрез уникални идентификационни средства достъп - пароли, карти за достъп или биометрични данни. “Потребителската оторизация” се състои от правила за достъп за определяне на ресурсите на компютъра, до които отделният потребител може да има достъп. По-конкретно, тези процедури са разработени за предотвратяване или разкриване:

- (а) неоторизиран достъп до терминални устройства, програми и данни в реално време;
- (б) въвеждане на неоторизирани операции;
- (в) непозволени промени във файловете с информация;
- (г) използването на компютърни програми от неоторизиран персонал; и
- (д) използването на компютърни програми, които не са били оторизирани.

Контролни дейности (Control activities) — Тези политики и процедури, които помагат да се гарантира, че указанията на ръководството се изпълняват. Контролните дейности са компонент на вътрешния контрол.

Корпоративно управление (Corporate governance)— (виж *Управление*)

Критерии (Criteria)— Приети стандарти за сравнение, използвани за оценка или измерване на предмета включително, когато това е уместно, отправни точки за представяне и оповестяване. Критериите могат да са формални и по-малко формални. Могат да съществуват различни критерии за един и същ предмет. Необходими са подходящи критерии за разумно последователна оценка или измерване на предмета в рамките на контекста на професионалната преценка.

Подходящи критерии (Suitable criteria)— Представят следните характеристики:

- (а) Уместност: уместните критерии допринасят за заключения, които подпомагат вземането на решения от предвидените потребители.
- (б) Пълнота: критериите са достатъчно пълни, когато съответните фактори, които биха могли да окажат влияние върху заключенията в контекста на обстоятелствата по ангажимента, не са пропуснати. Пълните критерии включват, когато това е уместно, стандарти за сравнение за представяне и оповестяване.
- (в) Надеждност: надеждните критерии позволяват разумно последователна оценка или измерване на предмета включително, когато това е уместно, представяне и оповестяване, когато са използвани в сходни обстоятелства от свободно практикуващи одитори със сходна квалификация.
- (г) Неутралност: неутралните критерии допринасят за достигане до заключения, които са безпристрастни.
- (д) Разбираемост: разбираемите критерии допринасят за достигане до заключения, които са ясни, подробни и не са обект на съществено различни тълкувания.

**Липса на отговор (Non-response)* – Пропускът на потвърждаващата страна да отговори или да отговори пълно на искане за положително потвърждение, или искане за потвърждение върнато, без да е било доставено.

**Лица, натоварени с общо управление (Those charged with governance)* – Лице(а) или организация(и) (например, корпоративен попечител), натоварено с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата посока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отговорността за отчитане на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. За някои предприятия в някои юрисдикции, лицата,

натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика – управител.⁸

****Лице, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимент (Engagement quality control reviewer)* — Съдружник, друго лице във фирмата, външно лице с подходяща квалификация или екип от такива физически лица, никое от които не е член на екипа по ангажимента, с достатъчен и подходящ опит и правомощия да оценят обективно съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулиране на доклада.

Междинна финансова информация или отчети (Interim financial information or statements) — Финансова информация (която може да бъде по-малка по обхват от пълен финансов отчет, както той е дефиниран по-горе), която се издава към междинна дата (обикновено на шестмесечие или тримесечие) за даден финансов период.

**Международни стандарти за финансово отчитане (International Financial Reporting Standards)* - Международните стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти.

**Модифицирано мнение (Modified opinion)* — Квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение.

****Мрежа (Network)* – По-голяма структура:

(а) която цели сътрудничество, и

(б) която е ясно насочена към реализирането на печалба или поделянето на разходи, или която поделя обща собственост, контрол или ръководство, обща политика и процедури за контрол върху качеството, обща стратегия за дейността, използва общо търговско наименование или съществена част от професионалните ресурси.

Наблюдение (Observation)— Включва внимателно наблюдаване на процес или процедура, изпълнявани от други лица, например, наблюдение от одитора на преброяването на материалните запаси, извършвано от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролните дейности.

**Начални салда (Opening balances)* — Салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния период и отразяват ефектите от сделките и събитията,

⁸ За дискусията относно разнообразието на управленските структури, виж параграфи A1-A8 от МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”.

извършени или възникнали през предходните периоди, както и в резултат на счетоводните политики, прилагани през предходния период. Началните салда включват и въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти.

**Недостатък във вътрешния контрол (Deficiency in internal control)* – Такъв е налице, когато:

- (а) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира отклонения във финансовия отчет; или
- (б) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на отклонения във финансовия отчет.

Независимост⁹ (Independence)— Състои се в:

- (а) Независимост на мнението — състояние на съзнанието, което дава възможност за изразяване на мнение без върху него да се отразяват влияния, които компрометират професионалната преценка, позволявайки на дадено лице да действа почтено и да упражни обективност и професионален скептицизъм.
- (б) Независимост в поведението — избягване на факти и обстоятелства, които са толкова съществени, че разумна и информирана трета страна, разполагаща с познания за цялата съответстваща информация, включително прилаганите предпазни мерки, би достигнала до разумното заключение, че почтеността, обективността или професионалния скептицизъм на фирмата или на член на екипа за изразяване на сигурност, са били нарушени.

Незаконно присвояване на активи (злоупотреба с активи) (Misappropriation of assets) — Включва кражба на активи на предприятието и често се извършва от служители в относително малки и несъществени размери. В него обаче може да участва ръководството, което има по-големи възможности да прикрие или скрие злоупотребата по начини, които е трудно да бъдат разкрити.

**Некоригирани отклонения (Uncorrected misstatement)* – Отклонения, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

**Немодифицирано мнение (Unmodified opinion)* - Мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във

⁹ Както е дефинирано в Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаден от МФС.

всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане¹⁰.

**Непоследователност (Inconsistency)*—Друга информация, която противоречи на информацията, съдържаща се в одитирания финансов отчет. Съществена непоследователност може да породи съмнения относно одиторските заключения, направени в резултат на доказателства, получени по-рано, а е възможно да породи съмнения и по отношение на базата за одиторското мнение, изразено върху финансовия отчет.

**Несигурност на приблизителното оценяване (Estimation uncertainty)*—Податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка и на свързаните с нея оповестявания към вътрешноприсъщата липса на точност при нейното оценяване.

Несигурност (Uncertainty) — Въпрос, чието решаване зависи от бъдещи действия или събития, които не са под прекия контрол на предприятието, но които биха могли да имат отражение върху финансовия отчет.

**Несъобразяване (в контекста на МОС 250¹¹)(Non-compliance (in the context of ISA 250))* —Преднамерени или непреднамерени действия, или бездействия, от страна на предприятието, които противоречат на действащите закони или други нормативни разпоредби. Такива действия включват сделки, които предприятието е осъществило или които са били извършени от негово име, или за негова сметка от името на лицата, натоварени с общото управление, ръководството или от служители. Несъобразяването с разпоредбите не обхваща личното неправомерно поведение (несвързано със стопанската дейност на предприятието) от страна на лицата, натоварени с общото управление, ръководството или на служителите на предприятието.

**Ниво на същественост за изпълнението (Performance materiality)* – Сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите отклонения да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

¹⁰ МОС 700, параграфи 35-36 разглеждат фразите, които се използват за изразяване на мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно, обща рамка за съответствие.

¹¹ МОС 250 „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансов отчет”

**Ниво на същественост за компонента (Component materiality)*—Ниво на същественост за компонента, определено от екипа, изпълняващ ангажимента за групата.

**Обобщен финансов отчет (в контекста на МОС 810) (Summary financial statements (in the context of ISA 810))* — Историческа финансова информация, която е се извлича от финансовия отчет, но която съдържа по-малко детайли от него, като въпреки това предоставя структурирано представяне, последователно с даденото от финансовия отчет за икономическите ресурси или задължения на предприятието в определен момент във времето или промените в тях за определен период от време¹². В различните юрисдикции може да се използва различна терминология за описание на такава историческа финансова информация.

**Обслужваща организация (Service organization)* – Организация – трето лице (или сегмент от организация – трето лице), която предоставя услуги на предприятията-потребители, които са част от информационните системи на тези предприятия-потребители, свързани с финансовото отчитане.

Обхват на прегледа (Scope of a review)— Процедури за извършване на преглед, които се считат за необходими при конкретните обстоятелства за постигане целта на прегледа.

**Обща рамка за достоверно представяне (Fair presentation framework)* - (виж *Приложима обща рамка за финансово отчитане и Обща рамка с общо предназначение*).

**Обща рамка за съответствие (Compliance framework)* – (виж *Приложима обща рамка за финансово отчитане и Обща рамка с общо предназначение*)

**Обща рамка с общо предназначение (General purpose framework)* – Обща рамка за финансово отчитане, разработена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие.

Терминът “обща рамка за достоверно представяне” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, и:

- (а) потвърждава изрично или по подразбиране, че, за да се постигне достоверно представяне във финансовия отчет, може да се наложи ръководството да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка; или

¹² МОС 200, параграф 13(е).

(б) потвърждава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет. Очаква се такива отклонения да се налагат само в изключително редки ситуации.

Терминът “обща рамка за съответствие” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в (а) или (б) по-горе.¹³

**Обща рамка със специално предназначение (Special purpose framework)* – Обща рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие¹⁴.

Общи ИТ контроли (General IT-controls) — Политики и процедури, които са свързани с много приложения и подкрепят ефективното функциониране на контролите върху приложните програми като помагат да се гарантира непрекъсната и надлежна работа на информационните системи. Общите ИТ контроли обичайно включват контроли над център с данни и мрежови операции; придобиване на системен софтуер, промяна и поддръжка; защита на достъпа; и придобиване на приложни системи, развитие и поддръжка.

**Одит на група (Group audit)* - Одитът на финансовия отчет на група.

**Одитиран финансов отчет (в контекста на МОС 810) (Audited financial statements)* – Финансов отчет¹⁵, одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който се получава обобщения финансов отчет.

**Одитор (Auditor)* — Терминът “одитор” се използва за рефериране към лицето или лицата, провеждащи одита, обикновено а съдружник, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа за ангажимента, или, където е приложимо, към одиторска фирма. Когато МОС изрично предвиждат, че дадено изискване или отговорност следва да се изпълнява от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро термина „съдружник, отговорен за ангажимента”, отколкото „одитор”. Термините „съдружник, отговорен за ангажимента” и „одиторска фирма” следва да се разглеждат като правещи препратка към техните еквиваленти в публичния сектор, където това е уместно.

¹³ МОС 200, параграф 13(а).

¹⁴ МОС 200, параграф 13(а).

¹⁵ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 13(е), съдържа определение на термина „финансов отчет”.

**Одитор на компонент (Component auditor)*—Одитор, който по искане на екипа, изпълняващ ангажимент за групата, извършва работа по финансова информация, свързана с даден компонент за одита на групата.

**Одитор на предприятие-потребител (User auditor)*- Одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятие-потребител.

**Одитор на обслужваща организация (Service auditor)* – Одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.

**Одитор с опит (Experienced auditor)*—Лице (външно или вътрешно за фирмата), което притежава практически одиторски опит и разумна степен на разбиране за:

одиторските процеси;

МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

бизнес средата, в която функционира предприятието; и

одиторските въпроси и въпросите за финансовото отчитане, които са съществени за икономическия сектор на предприятието.

**Одиторска документация (Audit documentation)*— Документи с данни за извършените одиторски процедури, получените съответни одиторски доказателства и за изводите, до които е стигнал одиторът (термини като “работни документи” или “работни книжа” също могат да се използват).

****Одиторска фирма (Audit firm)* — (виж *Фирма*).

**Одиторски извадки (извадки) (Audit sampling (sampling))* — Прилагането на одиторски процедури върху по-малко от 100% от обектите в дадена популация които са от одиторско значение, при което всички единици в извадката имат шанс да бъдат избрани, за да се осигури разумна база за одитора за оформяне на заключения за цялата популация.

**Одиторски риск (Audit risk)* — Рискът, одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение в случаите, когато във финансовия отчет има съществени отклонения. Одиторският риск е функция на риска от съществени отклонения и риска на разкритията.

**Одиторско доказателство (Audit evidence)* — Информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация. (*Вж. Достатъчност на одиторските доказателства и Целесъобразност на одиторските доказателства*)

**Одиторско досие (Audit file)*—Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи

документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.

**Одиторско мнение (Audit opinion)* — (виж *Модифицирано и Немодифицирано мнение*)

**Одиторско мнение за група (Group audit opinion)* – Одиторско мнение върху финансовия отчет на група.

Отговорно лице (Responsible party) – Лицето (или лицата), които:

- (а) в ангажимент за директно докладване, носят отговорност за предмета; или
- (б) в ангажимент, базиран на твърдение за вярност, носят отговорност за информацията за предмета (твърдението за вярност), и могат да носят отговорност и за предмета.

Отговорното лице може да бъде или да не бъде страната, която ангажира свободно практикуващ професионален счетоводител (ангажираща страна), или да не бъде.

**Отклонение (Misstatement)*— Разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Отклонение може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато одиторът изразява мнение дали финансовият отчет е представен достоверно във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа, отклоненията включват и онези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които по преценката на одитора са необходими, за да бъде представен финансовият отчет достоверно във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

Отклонение при представяне на даден факт (Misstatement of fact)—Друга информация, която не е свързана с въпросите, включени в одитирания финансов отчет, която е неправилно отчетена или представена. Съществено отклонение при представянето на даден факт може да намали надеждността на документа, съдържащ одитиран финансов отчет.

**Параграф „Други въпроси“ (Other Matter paragraph)* – Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет и който, по преценка на одитора, е свързан с разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

**Параграф за обръщане на внимание (Emphasis of Matter paragraph)* — Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, който е подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който по

преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

****Персонал (Personnel)* — Съдружници и служители.

**Писмени изявления (Written representations)* – Писмена декларация от ръководството, предоставена на одитора, в потвърждение на определени въпроси или в подкрепа на други одиторски доказателства. Писмените изявления в този смисъл не включват финансовия отчет, твърденията за вярност в него или поддържащите книжа и документи.

Писмо за поемане на ангажимент (Engagement letter) — Писмените условия на ангажимент, изложени във формата на писмо.

Повторно изпълнение (Reperformance) - Независимото изпълнение от страна на одитора на процедури или контроли, които са били изпълнени първоначално като част от системата за вътрешен контрол на предприятието.

**Под-обслужваща организация (Sub-service organization)* – Обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация за да изпълни някои от услугите, предоставяни на предприятия-потребители, които са част от информационните системи на тези предприятия-потребители, свързани с финансовото отчитане.

Подходящи критерии (Suitable criteria) — (виж *Критерии*)

****Подходящо квалифицирано външно лице (Suitably qualified external person)*— Лице, извън фирмата със способности и компетентност да действа като съдружник, отговорен за ангажимента, например, съдружник в друга фирма или служител (с подходящ опит) на професионален счетоводен орган, чиито членове могат да изпълняват одити и прегледи на историческа финансова информация, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, или на организация, която предоставя съответните услуги за контрол върху качеството.

**По-малко предприятие (Smaller entity)* – Предприятие, което обичайно притежава качествени характеристики, като:

(а) концентрация на собствеността и ръководството в малък брой лица (често само в едно лице – или физическо лице, или друго предприятие, което притежава предприятието, при условие, че собственикът демонстрира съответните качествени характеристики); и

(б) една или повече от следните:

(i) преки или несложни сделки и операции;

(ii) опростена счетоводна отчетност;

(iii) малко на брой видове дейности и малко на брой продукти в рамките на тези видове дейности;

(iv) малко на брой вътрешни контроли;

(v) малко на брой нива на ръководство с отговорност за широк обхват от контроли; или

(vi) малък на брой персонал, голяма част от които изпълняват широк обхват от задължения.

Тези качествени характеристики не са изчерпателни, те не се прилагат по изключение само по отношение на по-малките предприятия, и не е задължително по-малките предприятия да притежават всички тези характеристики.

**Популация (Population)* — Пълният комплект от данни, от които е направена извадка и за който одиторът желае да направи заключения.

**Последващи събития (Subsequent events)* — Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, и факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Преглед (във връзка с контрола върху качеството) (Review (in relation to quality control)) — Оценка на качеството на извършената работа и заключенията, до които са достигнали другите.

****Преглед за контрол върху качеството на ангажимент (Engagement quality control review)* — Процес, с цел да осигури обективна оценка, на или преди датата на доклада, на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулиране на доклада. Процесът за преглед на контрол върху качеството на ангажимента е за одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества и за такива други ангажименти за одит, ако има такива за които фирмата е определила, че е необходим преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

**Предварително условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, на базата на което се извършва одита (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)* — Ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление признават и разбират, че имат следните отговорности, които са от изключителна важност за провеждането на одит в съответствие с МОС. А именно, отговорността за:

(а) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително честното представяне, когато е уместно;

(б) за такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и

(в) предоставяне на одитора на:

(i) достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;

(ii) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и

(iii) неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

В случая на обща рамка за достоверно представяне, (а) по-горе може да бъде формулирано както следва „за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с общата рамка за финансово отчитане” или „за изготвяне на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа*, в съответствие с общата рамка за финансово отчитане”.

"Предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одита" може също да бъде наричано "предварително условие".

Предвидени потребители (Intended users) — Лице, лица или група от лица, за които самостоятелно практикуващият одитор изготвя доклад по ангажимент за изразяване на сигурност. Отговорното лице може да е един от предвидените потребители, но не единственият.

**Предпоставки за извършване на одит (Preconditions for an audit)* – Използването от ръководството на приемлива обща рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, относно предварителното условие¹⁶, на базата на което се извършва одитът.

**Предприятие-потребител (User entity)* – Предприятие, което използва обслужваща организация и чийто финансов отчет се одитира.

**Предубеденост на ръководството (Management bias)* – липка на неутралност у ръководството при изготвянето и представянето на информацията

**Предходен одитор (Predecessor auditor)* – Одитор от друга одиторска фирма, който е одитирал финансовия отчет на предприятието през предходния период и който е заменен от настоящия одитор.

¹⁶ МОС 200, параграф 13.

Преизчисляване (Recalculation) — Състои се в проверка на математическата точност на изчисленията в документите или в счетоводните записвания и данни.

**Приблизителна счетоводна оценка (Accounting estimate)* — Приблизителна стойност на паричната сума при липсата на по-прецизни средства за оценяване. Този термин се използва за сума, оценена по справедлива стойност, когато съществува несигурност на приблизителното оценяване, както и за други суми, които налагат приблизително оценяване.. Когато МОС 540¹⁷ обхваща само приблизителни счетоводни оценки, включващи оценяване по справедлива стойност, се използва терминът „приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност”.

**Приложени критерии (Applied criteria) (в контекста на МОС 810¹⁸)* – Критериите, приложени от ръководството при изготвянето на обобщен финансов отчет. **Приложима обща рамка за финансово отчитане (Applicable financial reporting framework)* Общата рамка за финансово отчитане, възприета от ръководството, и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет, или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба.

Терминът "обща рамка за достоверно представяне" се използва, за да се направи препратка към обща рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка и:

(а) потвърждава, изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от общата рамка; или

(б) потвърждава изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. Такива отклонения се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

Терминът "обща рамка за съответствие" се използва, за да се направи препратка към общата рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в подточки (а) и (б) по-горе.

Прогнозна финансова информация (Prospective financial information)— Финансова информация, основана на предположения за събития, които могат да възникнат в бъдеще и за възможните действия на предприятието.

¹⁷ МОС 540 «Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания»

¹⁸ МОС 810 «Ангажменти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет»

Прогнозната финансова информация може да бъде под формата на прогнози, проекции на очаквани бъдещи възможности (събития, резултати – бележка на редакторите) или комбинация от двете (виж Прогноза и Проекция на бъдещи възможност).

Прогноза (Forecast) — Вероятна финансова информация, изготвена на базата на предположения за бъдещи събития, които ръководството очаква да се състоят и действията, които ръководството очаква да предприеме към датата на изготвяне на информацията (предположения за най-добра приблизителна оценка).

Проекция на бъдещи възможности (Projection) — Вероятна финансова информация, изготвена въз основа на:

(а) хипотетични предположения относно бъдещи събития и управленски действия, които не се очаква задължително да възникнат, като например предприятия, които са в начална фаза или обсъждат основна промяна в характера на дейността си; или

(б) комбинация от най-добра приблизителна оценка и хипотетични предположения.

**Проследяващ тест (Walk-through test)* – Включва проследяване на няколко сделки и операции през системата за финансово отчитане.

Проучване (Investigate) — Запитване по въпроси, възникващи от други процедури с цел да бъдат разрешени.

**Професионален скептицизъм (Professional skepticism)* — Отношение, което включва подход на мислене “поставяне под въпрос”, запазване на повишено внимание към условия, които могат да посочват възможно отклонение, независимо дали дължащо се на грешка или измама, и критична оценка на одиторските доказателства.

**Професионални стандарти (Professional standards)* – Международните одиторски стандарти (МОС) и съответните етични изисквания.

**Професионални стандарти (в контекста на МСКК 1¹⁹) (Professional standards (in the context of ISQC 1))* – Стандарти за ангажименти на МССИС, както са дефинирани в „Предговор към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани услуги” на МССИС и съответните етични изисквания.

¹⁹ МСКК 1 «Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги»

*Професионален счетоводител*²⁰ (*Professional accountant*)— Лице, което е член на организация-членка на МФС.

*Професионален счетоводител на публична практика*²¹ (*Professional accountant in public practice*)— Професионален счетоводител независимо от функционалната класификация (например одит, данъци или консултиране) във фирма, която предоставя професионални услуги. Този термин се отнася също и за фирма на професионални счетоводители на публична практика.

**Професионална преценка* (*Professional judgment*) – Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в одиторските, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за посоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит.

Процедури за извършване на преглед (*Review procedures*)—Процедури, считани за необходими за постигане на целта на ангажимент за извършване на преглед, основно включващи проучващи запитвания към персонала на предприятието и аналитични процедури, прилагани по отношение на финансовите данни.

**Процедури за оценка на риска* (*Risk assessment procedures*) — Одиторски процедури, изпълнени с цел придобиване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за системата му за вътрешен контрол, за да се установят и оценят рисковете от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

**Процедура по същество* (*Substantive procedure*) — Одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени отклонения на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:

- (а) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и
- (б) аналитични процедури по същество.

Процес на предприятието за оценка на риска (*Entity's risk assessment process*)— Компонент от вътрешния контрол, който представлява процес на предприятието за идентифициране на бизнес рисковете, свързани с целите на финансовото отчитане и за вземане на решения относно действията, с които да се отнесе към тези рискове, както и резултатите от тях.

Публичен сектор (*Public sector*) — Национални правителства, регионални (например - щатски, провинциални, териториални) органи на управление, местни (например - град, селище) органи на управление и свързаните с тях държавни органи (например - агенции, съвети, комисии и предприятия).

²⁰ Както е дефинирано в Етичния кодекс на професионалните счетоводители на МФС.

²¹ Както е дефинирано в Етичния кодекс на професионалните счетоводители на МФС.

**Първоначален одиторски ангажимент (Initial audit engagement)* — Ангажимент, при който или:

- (а) финансовият отчет за предходния период не е бил одитиран; или
- (б) финансовият отчет за предходния период е одитиран от друг предходен одитор.

****Разумна степен на сигурност (в контекста на ангажименти за изразяване на сигурност, включително одиторски ангажименти, и контрол върху качеството) (Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control))*— Висока, но не абсолютна степен на сигурност.

****Регистрирано на борсата дружество (Listed entity)*— Дружество, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират на призната фондова борса, или се търгуват съгласно правилниците и регулацията на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.

**Резултат на приблизителна счетоводна оценка (Outcome of an accounting estimate)*—Реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ките), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка.

Риск на ангажимент за изразяване на сигурност (Assurance engagement risk) — Рискът свободно практикуващ професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията по предмета съдържа съществени отклонения.

**Риск на извадката (Sampling risk)* – Рискът одиторското заключение, базирано на извадка, да бъде различно от заключение, до което би се достигнало, ако цялата популация е била предмет на същата одиторска процедура. Рискът на извадката може да доведе до два вида погрешни заключения:

(а) В случай на тест на контролите, че контролите са по-ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че съществено отклонение не съществува, когато в действителност такова е налице. Одиторът по начало е чувствителен към този вид погрешни заключения, тъй като те оказват влияние върху одиторската ефективност и е по-вероятно да доведат до неподходящо одиторско мнение;

(б) В случай на тест на контролите, че контролите не са толкова ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че е налице съществено отклонение, когато на практика такова не съществува. Този тип погрешно заключение оказва влияние върху одиторската ефективност, тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

Риск на разкритията (Detection risk)— Рискът, че процедурите, изпълнени от одитора за намаляване на риска до приемливо ниско ниво, няма да разкрият

отклонение, което съществува и което би могло да бъде съществено, или индивидуално или в съвкупност с други отклонения.

**Риск, несвързан с извадка (Non-sampling risk)* – Рискът, одиторът да достигне до погрешно заключение по причина, която не е свързана с риск на извадката.

**Риск от съществено отклонение (Risk of material misstatement)* — Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено отклонение преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:

(а) *Вътрешноприсъщ риск* — податливостта към отклонение на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други отклонения, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(б) *Риск на контрола* — рискът, че може да съществуват отклонения в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други отклонения, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието.

**Ръководство (Management)* — Лицето(та) с изпълнителни отговорности за осъществяването на дейностите на предприятието. За някои предприятия в някои юрисдикции ръководството включва част или всички от лицата, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на управителния съвет или собственика – управител.

**Ръководство на група (Group management)*—Ръководство, отговорно за изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.

**Ръководство на компонент (Component management)*—Ръководство, отговорно за изготвянето на финансовата информация за даден компонент.

Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) – Професионален счетоводител на публична практика.

**Свързано лице (Related party)* — Лице, което е или:

(а) свързано лице, така както е дефинирано в приложимата обща рамка за финансово отчитане; или

(б) когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица:

(i) лице или друго предприятие, което притежава контрола или упражнява значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника, върху отчетното предприятие;

(ii) друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или

(iii) друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятието, тъй като:

а. е обща собственост с контролно участие;

б. има собственици, които са близки членове на семейството; или

в. има общо ключово ръководство.

Предприятията, обаче, които са под общ контрол на държавата (т.е., на национален, регионален или местен орган за управление), не се считат за свързани лица, освен ако не са ангажирани в съществени сделки или ако не споделят ресурси в значителна степен едно с друго.

Свързани услуги (Related services) — Включват договорени процедури и компилации.

****Сигурност (Assurance)*— (виж *Разумна степен на сигурност*)

**Справедлива и непринудителна сделка между независими страни (Arm's length transaction)* – Сделка, сключена при такива условия, като съществуващите между желаещ сделката купувач и желаещ сделката продавач, които не са свързани и действат независимо един от друг, като преследват своя собствен най-добър интерес.

Система на обслужващата организация (Service organisation's system)* – Политиката и процедурите, които са проектирани, внедрени и поддържани от обслужващата организация, за да може да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада на одитора на обслужващата организация. **Служители (Staff)*— Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

**Сравнителен финансов отчет (Comparative financial statements)*— Сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение във финансовия отчет за текущия период, но ако е одитиран, се посочват в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в този сравнителен финансов отчет, съответства на това във финансовия отчет за текущия период.

**Сравнителна информация (Comparative information)*—Сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

**Статистическа извадка (Statistical sampling)*– Подход към формирането на извадките, който притежава следните характеристики:

- (а) произволен избор на обектите в извадката; и
- (б) използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите от извадката, включително за оценка на риска от извадката.

Подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките, описани в (а) и (б), се приема за нестатистически подход към формиране на извадки.

Стратификация (Stratification) – Процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от единици на извадката, които имат подобни характеристики (често парична стойност).

**Счетоводна документация (Accounting records)*— Документацията от първичните счетоводните записвания и спомагателни документи, като например чекове и данни по прехвърляне на средства по електронен път, фактури, договори; главната книга и регистрите на сметки; хронологичните дневници за счетоводни записвания и други документи за корекции във финансовия отчет, които не са отразени като официални записвания в хронологичните и систематични регистри; както и други регистри и документи, като например, работни таблици и графики, в подкрепа на разпределения на разходите, изчисления, равнения и оповестявания.

****Съдружник (Partner)* — Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги.

****Съдружник, отговорен за ангажимента (Engagement partner)²²*— Съдружник или друго лице във фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада, който се издава от името на фирмата и който, когато се изисква, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

****Съдружник, отговорен за ангажимент за група (Group engagement partner)* - Съдружник или друго лице във фирмата, което отговаря за ангажимента за одит на групата и неговото изпълнение и за одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, който се издава от името на фирмата. Когато одитът на групата се провежда от съвместни одитори, съвместните съдружници и техните екипи за ангажимента взети заедно представляват съдружника, отговорен за ангажимента за групата и екипа за ангажимента за групата.

²² „Съдружник, отговорен за ангажимента“, „съдружник“ и „фирма“ следва да се разглеждат като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

****Съответстващи етични изисквания (Relevant ethical requirements)* – Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимент, са субект, които обикновено включват Част А и Б от Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

**Съответстващи данни (Corresponding figures)* — Сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени като част от финансовия отчет за текущия период, и са предназначени да се разглеждат единствено във връзка със сумите и другите оповестявания, отнасящи се за текущия период (наричани „данни за текущия период“). Нивото на детайлност на представяне на сравнителните суми и оповестявания, се определя основно от неговото отношение към данните от текущия период.

**Съществен компонент (Significant component)*—Компонент, идентифициран от екипа за ангажимент за група, (а) който е индивидуално финансово значим за групата, или (б) който поради специфичния характер или обстоятелства е вероятно да включва значителни рискове от съществени неточности, отклонения и несъответствия във финансовия отчет на групата.

**Съществен недостатък във вътрешния контрол (Significant deficiency in internal control)* – Недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които, съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общото управление, към тях

**Съществен риск (Significant risk)*— Идентифициран и оценен риск от съществени отклонения, който по преценка на одитора изисква специално разглеждане при одита

**Твърдения за вярност (Assertions)*— Изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет, така както те са използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални отклонения, които могат да възникнат.

****Текущо наблюдение (във връзка с контрола върху качеството) (Monitoring (in relation to quality control))* — Процес на постоянно разглеждане и оценяване на системата на фирмата за контрол върху качеството, включително провеждане на периодични проверки на избрани приключили ангажименти, разработен с цел да позволи на фирмата да получава разумна степен на сигурност, че нейната системата за контрол върху качеството функционира ефективно.

Текущо наблюдение на контроли (Monitoring of controls)— Процес за оценка ефективността на резултатите от работата на вътрешния контрол във времето. Той включва своевременно оценяване на разработения модел и на самото

функциониране на контролите, и предприемане на необходимите корективни действия, модифицирани спрямо промените в условията. Наблюдението на контролите е компонент на вътрешния контрол.

Тест (Test) — Прилагане на процедури по отношение на някои или на всички обекти в популацията.

**Тест на контролите (Test of controls)*— Одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност.

**Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора (Auditor's point estimate or auditor's range)*—Сума или респективно границите на вариране на сумите, извлечени от одиторските доказателства, с цел използване при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството.

**Точкова приблизителна оценка на ръководството (Management's point estimate)*—Сумата, избрана от ръководството за признаване или оповестяване във финансовия отчет като приблизителна счетоводна оценка.

**Уместност (на одиторските доказателства) (Appropriateness (of audit evidence))* – Мярка за качество на одиторските доказателства; а именно, тяхната същественост и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

**Управление (Governance)* — Описва ролята на лицето(та) или организацията(те), на които е възложена отговорността за надзора върху стратегическата посока за развитие на предприятието, както и задължения, свързани с отчетността на предприятието.

****Фактическа проверка (във връзка с контрол върху качеството) (Inspection (in relation to quality control))*— Във връзка с приключили ангажименти, процедури, разработени с цел осигуряването на доказателства за спазване от страна на екипите по ангажимента на фирмената политика и процедури за контрол върху качеството.

Фактическа проверка (като одиторска процедура) (Inspection (as an audit procedure)) — Проверяване на архиви и документи , вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител, или физическа проверка на актив.

**Фактори, свързани с риск от измама (Fraud risk factors)*—Събития или условия, които показват стимул или натиск за извършване на измама или дават възможност за извършване на измама.

**Финансов отчет (Financial statements)* — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително съпътстващите пояснителни приложения, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен

момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена обща рамка за финансово отчитане. Съпътстващите пояснителни приложения обикновено включват обобщение на съществени счетоводни политики и друга пояснителна информация. Терминът "финансов отчет" обикновено се отнася до пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет.

**Финансов отчет на група (Group financial statements)* - Финансов отчет, който включва финансова информация на повече от един компонент. Терминът "финансов отчет на група" се отнася и за комбинирания финансов отчет, обобщаващ финансовата информация, изготвена от компоненти, които нямат компания-майка, но са под общ контрол.

**Финансов отчет с общо предназначение (General purpose financial statements)* — Финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение.

**Финансов отчет със специално предназначение (Special purpose financial statements)* – Финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение.

Финансово отчитане с цел измама (Fraudulent financial reporting) – Включва умишлени отклонения, в това число пропуск на суми или оповестявания във финансовия отчет, с цел да се подвежат потребителите на финансовия отчет.

****Фирма (Firm)*— Самостоятелно практикуващ одитор, събирателно дружество корпорация или друго търговско дружество на професионални счетоводители.

****Фирма, част от мрежа от фирми (Network firm)*— Фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми.

**Функция "Вътрешен одит" (Internal audit function)* – Оценителска дейност, установена в предприятието или предоставена като услуга на предприятието. Нейните функции включват, наред с всичко останало, преглед, оценка и мониторинг върху адекватността и ефективността на вътрешния контрол.

Цялостна одиторска стратегия (Overall audit strategy) — Определя обхвата, времето за изпълнение и насоката на одита и ръководи разработването на по-подробен одиторски план.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО 1

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

(В сила от 15 декември 2009 г.)¹

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСКК	1-8
Прилагане на настоящия МСКК.....	4-9
Дата на влизане в сила	10
Цели	11
Определения	12
Изисквания	
Прилагане и съответствие с приложимите изисквания	13-15
Елементи на системата за контрол върху качеството	16-17
Лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата	18-19
Съответстващи етични изисквания	20-25
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и специфични ангажименти.....	26-28
Човешки ресурси	29-31
Изпълнение на ангажимент	32-47

¹ Съответни изменения в този МСКК са направени в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2013

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И
СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

Текущо наблюдение 48-56

Документация на системата за контрол върху качеството 57-59

Приложение и друг пояснителен материал

Прилагане и съответствие с приложимите изисквания.....A1

Елементи на системата за контрол върху качеството A2-A3

Лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата. ...A4-A6

Съответстващи етични изисквания.....A7-A17

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и специфични
ангажименти.....A18-A23

Човешки ресурси.....A24-A31

Изпълнение на ангажимент.....A32-A63

Текущо наблюдение A64-A72

Документация на системата за контрол върху качеството.....A73-A75

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И
СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 „Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажimenti за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) разглежда отговорностите на фирмата за нейната система за контрол върху качеството за одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Този МСКК следва да се разглежда заедно със съответните етични изисквания.
2. Други становища на Съвета по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) съдържат допълнителни стандарти и насоки относно отговорностите на персонала на фирмата по отношение на процедурите за контрол върху качеството за специфични видове ангажименти. МОС 220 2, например, разглежда процедурите за контрол върху качеството на одити на финансови отчети.
3. Системата за контрол върху качеството се състои от политики, разработени за постигането на целта, посочена в параграф 11 и процедури, необходими за изпълнението и контрола върху тези политики.

Прилагане на настоящия МСКК

4. Този МСКК се прилага по отношение на всички фирми на професионални счетоводители във връзка с одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Естеството и обхватът на политиките и процедурите, разработени от отделната фирма в изпълнение на този МСКК, ще зависят от различни фактори, като например размер и оперативни характеристики на фирмата, както и дали тя е част от мрежа от фирми.
5. Този МСКК съдържа целта на фирмата при спазването на МСКК и изискванията, които са поставени, за да може фирмата да постигне така определената цел. В допълнение, той съдържа свързаните с това насоки, под формата на приложение и друг пояснителен материал, както е посочено по-подробно в параграф 8, и въвеждащ материал, чието съдържание е такова, че да позволи правилното разбиране на МСКК, и определения.

² МОС 220 „Контрол върху качеството на одити на финансови отчети“.

6. Целта определя контекста, в който са определени изискванията на този МСКК, и е предназначена да подпомогне фирмата при:
 - изграждането на разбиране за това, което трябва да бъде постигнато; и
 - вземането на решение дали трябва да се направи нещо повече, за да се постигне целта.
7. Изискванията в този МСКК са изразени при използването на термина „следва”.
8. Когато е необходимо, приложението и другият пояснителен материал предоставят допълнителни обяснения във връзка с изискванията, както и насоки за тяхното изпълнение. По-конкретно, те могат:
 - да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или за какво е предназначено;
 - да включват примери на политика и процедури, които могат да бъдат подходящи при дадените обстоятелства

Въпреки, че тези насоки сами по себе си не налагат изискване, те са уместни за правилното изпълнение на изискванията. Приложението и другият пояснителен материал могат да предоставят и историческа информация по въпроси, обхванати в този МСКК. Където е уместно, в приложението и другия пояснителен материал са включени и допълнителни съображения, специфични за публичния сектор и одиторските организации или малките фирми. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията, определени с настоящия МСКК. Те обаче не ограничават, нито намаляват, отговорността на фирмата за прилагането и спазването на изискванията, определени с този МСКК.

9. Този МСКК включва, в раздел „Определения”, описание на значенията, присъдени на определени термини за целите на този МСКК. Тяхната цел е да подпомогнат последователното прилагане и тълкуване на този МСКК, като не са предназначени да заменят определенията, които могат да са дадени за други цели, независимо дали в закон, разпоредба или по друг начин. Речникът на термините за Международните стандарти, публикуван от Ръководството на СМОССИС „Становища за международни стандарти за одит, изразяване на сигурност и етика”, съдържа термините, включени в този МСКК. Също така, той включва и описание на други термини, които могат да се видят в този МСКК, в помощ на единното и последователно тълкуване и превод.

Дата на влизане в сила

10. Системите за контрол върху качеството, в съответствие с този МСКК, се изисква да бъдат въведени до 15 декември 2009 г.

Цел

11. Целта на фирмата е да въведе и поддържа система за контрол върху качеството, която да й осигури разумна степен на сигурност, че:
- (а) фирмата и нейният персонал спазват професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания; и
 - (б) докладите, издадени от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажимента, са подходящи за съответните обстоятелства.

Определения

12. В този МСКК, следните термини имат значението, посочено по-долу:

- (а) „Дата на доклад” – датата, избрана от практикуващия счетоводител за дата на доклада;
- (б) „Документация по ангажимент” – Документацията за извършената работа, получените резултати и заключенията, до които практикуващият счетоводител е достигнал (понякога се използват и термини като „работни книжа” или „работни документи”);
- (в) „Съдружник, отговорен за ангажимента”³ – съдружникът или друго лице във фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада, който се издава от името на фирмата и който, когато се изисква, разполага със съответните правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.
- (г) „Преглед за контрол върху качеството на ангажимент” – Процес, разработен с цел да осигури обективна оценка, на или преди датата на доклада, за съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулирането на доклада. Процесът на преглед за контрол върху качеството на ангажимент е за одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества и за такива други ангажimenti, ако има такива, за които фирмата е определила, че е необходим преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

³ Термините „Съдружник, отговорен за ангажимента”, „съдружник” и „фирма” трябва да се разглеждат като отнасящи се до техните еквивалентни термини в публичния сектор, когато това е уместно.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

(д) „Лице, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимент” – съдружник, друго лице във фирмата, външно лице с подходяща квалификация, или екип от такива физически лица, никой от които не е член на екипа по ангажимента, с достатъчен и подходящ опит и правомощия да оценят обективно съществениите преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулирането на доклада.

(е) „Екип по ангажимента” – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента, и всички физически лица, наети от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти, ангажирани от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми. Терминът „екип по ангажимента” изключва също така лица, в рамките на функцията „вътрешен одит” на клиента, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор съблюдава изискванията на МОС 610 (преработен 2013).⁴

(ж) „Фирма” – Самостоятелно практикуващ одитор, събирателно дружество, корпорация или друго търговско дружество на професионални счетоводители.

(з) „Фактическа проверка” - Във връзка с приключили ангажименти, процедури, разработени с цел осигуряването на доказателства за спазване от страна на екипите по ангажимента на фирмената политика и процедури за контрол върху качеството.

(и) „Регистрирано на борсата дружество” – дружество, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират на призната фондова борса, или се търгуват съгласно правилниците и регламентите на призната фондова борса или друг еквивалентен орган.

(й) „Текущо наблюдение” – Процес на постоянно разглеждане и оценяване на системата на фирмата за контрол върху качеството, включително провеждане на периодични проверки на избрани приключили ангажименти, разработен с цел да осигури фирмата с разумна степен на сигурност, че нейната системата за контрол върху качеството функционира ефективно.

(к) „Фирма, част от мрежа от фирми” – фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми.

⁴ МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* установява границите при използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че законодателството или нормативните разпоредби може да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които това е разрешено.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

(л) „Мрежа” – по-голяма структура:

(i) която цели сътрудничество, и

(ii) която е ясно насочена към реализирането на печалба или поделянето на разходи, или която поделя обща собственост, контрол или ръководство, обща политика и процедури за контрол върху качеството, обща стратегия за дейността, използва общо търговско наименование или съществена част от професионалните ресурси.

(м) „Съдружник” – Всяко лице с правомощия да обвърже фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги..

(н) „Персонал” – съдружници и служители.

(о) „Професионални стандарти” – Стандарти за ангажименти на МССИС, както са дефинирани в „Предговор към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани услуги” на МССИС и съответните етични изисквания.

(п) „Разумна степен на сигурност” – в контекста на настоящия МСКК, висока, но не абсолютна степен на сигурност.

(р) „Съответстващи етични изисквания” – Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимент, са субект, които обикновено включват Части А и Б от Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

(с) „Служители” – професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

(т) „Подходящо квалифицирано външно лице” – лице, извън фирмата със способности и компетентност да действа като съдружник, отговорен за ангажимента, например, съдружник или в друга фирма или служител (с подходящ опит) на професионален счетоводен орган, чиито членове могат да изпълняват одити и прегледи на историческа финансова информация, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, или в организация, която предоставя съответните услуги за контрол върху качеството.

Изисквания

Прилагане и съответствие с приложимите изисквания

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

13. Персоналът във фирмата, който отговаря за създаването и поддържането на системата за контрол върху качеството на фирмата разбира пълния текст на този МСКК, включително неговото приложение и друг пояснителен материал, за да разбере неговата цел и да приложи изискванията му по правилния начин.
14. Фирмата спазва всяко изискване на този МСКК, освен ако, като се има предвид конкретната ситуация във фирмата, изискването няма отношение към услугите, които се предоставят във връзка с одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. (вж. параграф A1)
15. Изискванията са разработени така, че да позволят на фирмата да постигне целта, посочена в този МСКК. Следователно, очаква се правилното прилагане на изискванията да осигури достатъчна база за постигането на целта. Тъй като обаче конкретните обстоятелства варират в широки граници и не всички могат да бъдат предвидени, фирмата разглежда дали са налице конкретни въпроси или обстоятелства, които изискват от нея да разработи политика и процедури в допълнение към тези, изисквани по реда на настоящия МСКК, за да постигне определената цел.

Елементи на системата за контрол върху качеството

16. Фирмата разработва и поддържа система за контрол върху качеството, която включва политика и процедури, обхващащи всеки един от следните елементи:
 - (а) лидерски отговорности за качество в рамките на фирмата;
 - (б) приложими етични изисквания;
 - (в) приемане и продължаване на връзките с клиенти и специфични ангажименти;
 - (г) човешки ресурси;
 - (д) изпълнение на ангажимента;
 - (е) текущо наблюдение.
17. Фирмата документира своите политика и процедури за контрол върху качеството и да ги съобщи на персонала на фирмата. (вж. параграфи A2-A3)

Лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата

18. Фирмата изготвя политика и процедури, чиято цел е насърчаването на вътрешната култура на основата, че качеството е от съществено значение при изпълнението на ангажиментите. Тази политика и процедури изискват от главния изпълнителен директор на фирмата (или еквивалентен орган) или, ако е уместно, от управителния съвет на съдружниците на фирмата (или еквивалентен орган), да поемат крайната отговорност за системата за контрол върху качеството на фирмата. (вж. параграфи А4-А5)
19. Фирмата изготвя политика и процедури, които да гарантират, че всяко лице или лица, на които е възложена оперативна отговорност за системата за контрол върху качеството на фирмата, от страна на главния изпълнителен директор на фирмата или от управителния съвет на съдружниците, разполагат с достатъчен и подходящ опит и качества, както и с необходимите правомощия, за да поемат тази отговорност. (вж. параграф А6)

Съответстващи етични изисквания

20. Фирмата създава политика и процедури, разработени по начин, осигуряващ разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват съответните етични изисквания. (вж. параграфи А7 – А10)

Независимост

21. Фирмата изготвя политика и процедури, чиято цел е осигуряването на разумна степен на сигурност, че фирмата, нейния персонал и, когато е приложимо, други лица, предмет на изискванията за независимост (в това число и персоналет на мрежата от фирми), поддържат състояние на независимост, където това се изисква от съответстващите етични изисквания. Тази политика и процедури позволяват на фирмата да:
 - (а) комуникира своите изисквания по отношение на независимостта със своя персонал, а когато това е уместно, и с други лица, които са техен предмет.
 - (б) да идентифицира и оцени обстоятелствата и взаимоотношенията, които създават заплахи към независимостта, и да предприеме необходимите действия за елиминиране на тези заплахи или намаляването им до

приемливо ниво посредством прилагането на предпазни мерки или, ако това се счита за уместно, да се оттегли от ангажимента, където оттеглянето е позволено по закон или друга нормативна разпоредба. (вж. параграф A10)

22. Тази политика и процедури изискват:

(а) съдружниците, отговорни за ангажимента да предоставят съответната информация на фирмата относно ангажиментите с клиенти, включително обхвата на услугите, за да позволят на фирмата да оцени цялостния ефект върху изискванията за независимост, ако има такъв;

(б) персоналят да уведомява своевременно фирмата за обстоятелствата и взаимоотношенията, които създават заплаха за независимостта така, че да могат да бъдат предприети съответните действия; и

(в) събирането и съобщаването на съответната информация на подходящия персонал, така че:

(i) фирмата и нейният персонал да могат да определят веднага дали отговарят на изискванията за независимост;

(ii) фирмата да може да поддържа и актуализира своите документи, свързани с независимостта; и

(iii) фирмата да може да предприеме съответните действия относно идентифицирани заплахи към независимостта, които не са на приемливо ниво. (вж. параграф A10)

23. Фирмата създава политика и процедури, разработени за да ѝ осигурят разумна степен на сигурност, че тя е информирана за нарушения на изискванията за независимост, и да ѝ позволят да предприеме съответните действия за разрешаване на тези случаи. Политиката и процедурите включват следните изисквания:

(а) персоналят да информира незабавно фирмата за нарушения на независимостта, които са им станали известни;

(б) фирмата да комуникира незабавно за идентифицираните нарушения на тази политика и процедури със:

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- (i) съдружника, отговорен за ангажимента, който, заедно с фирмата, обръща внимание на нарушението; и
 - (ii) друг подходящ персонал във фирмата и, когато е уместно, мрежата от фирми и тези лица, обект на изискванията за независимост, които трябва да предприемат съответните действия; и
- (в) незабавно уведомяване на фирмата, ако е необходимо, от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и от другите лица, посочени в под-параграфи (б)(ii) за действията, предприети за разрешаване на проблема така, че фирмата да може да определи дали да предприеме по-нататъшни действия. (вж. параграф A10)
24. Минимум веднъж годишно, фирмата трябва да получава писмено потвърждение за спазването на нейната политика и процедури, както и на процедурите за независимост, от целия персонал на фирмата, от когото се изисква да бъде независим съгласно съответстващите етични изисквания. (вж. параграфи A10-A11)
25. Съответно, фирмата създава политика и процедури:
- (а) за установяването на критерии за определяне на потребността от защитни мерки за намаляване на заплахата от установяване на близки отношения до приемливо ниво, когато се използва един и същи старши персонал в ангажименти за изразяване на сигурност за дълъг период от време; и
 - (б) за всички одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества да въведе изискването за ротация на съдружника, отговорен за ангажимента, и на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, и, когато е приложимо, на другите лица, предмет на изискванията за ротация, след определен период от време, в съответствие с съответстващите етични изисквания. (вж. параграфи A10, A12-A17).

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и специфични ангажименти

26. Фирмата създава политика и процедури за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и за специфични ангажименти, разработени с цел да осигурят разумна степен на сигурност, че ще

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

приемат или продължават само взаимоотношения и ангажименти, при които тя:

(а) е компетентна да изпълни ангажимента и разполага с възможностите, времето и ресурсите да го направи; (вж. параграфи A18, A23)

(б) може да спази етичните изисквания; и

(в) е взела под внимание почтеността на клиента и не разполага с информация, която би довела до заключението, че на клиента му липсва почтеност. (вж. параграфи A19-A20, A23)

27. Тази политика и процедури изискват:

(а) от фирмата да получи такава информация, каквато счита за необходима при конкретните обстоятелства, преди да приеме ангажимент с нов клиент, при вземането на решение дали да продължи съществуващ ангажимент, и когато обмисля приемането на нов ангажимент със съществуващ клиент; (вж. параграфи A21, A23)

(б) от фирмата да определи дали е уместно да приеме ангажимент, ако бъде установен потенциален конфликт на интереси при приемането на ангажимент от нов или съществуващ клиент;

(в) от фирмата да документира как са разрешени проблемите, ако бъдат установени проблеми и фирмата реши да приеме или да продължи взаимоотношения с клиент или конкретен ангажимент.

28. Фирмата създава политика и процедури за продължаване на ангажимент и на взаимоотношения с клиент, обхващащи ситуацията, при която фирмата получава информация, която би довела до отказ на ангажимента от нейна страна, ако тази информация ѝ беше станала достояние на по-ранен етап. Тази политика и процедури включват съображения за:

(а) професионалните и правните отговорности, които се прилагат при съответните обстоятелства, включително дали съществува изискване за фирмата да докладва пред лицето или лицата, които са я ангажирали или, в някои случаи, пред регулаторни органи; и

(б) възможността за оттегляне от ангажимента или от ангажимента и взаимоотношението с клиента. (вж. параграфи A22-A23)

Човешки ресурси

29. Фирмата създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че тя разполага с достатъчно персонал с компетентност, способности и ангажимент към етичните принципи, необходими за:

(а) изпълнението на ангажименти в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания; и

(б) които да позволят на фирмата или на съдружниците, отговорни за ангажимента, да издават доклади, които са подходящи за конкретните обстоятелства. (вж. параграфи A24-A29)

Определяне на екипите по ангажименти

30. Фирмата възлага отговорността за всеки ангажимент на съдружник, който ще е отговорен за ангажимента, и изготвя политика и процедури, изискващи:

(а) самоличността и ролята на съдружника, отговорен за ангажимента, да се съобщават на ключовите членове на ръководството на клиента и на лицата, натоварени с общото управление.

(б) съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага със съответните способности, компетентност, правомощия и време за изпълнение на ролята; и

(в) отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, да са ясно дефинирани и съобщени на този съдружник. (вж. параграф A30)

31. Също така, фирмата създава политика и процедури за назначаване на подходящия персонал, разполагащ с необходимата компетентност и способности да:

(а) изпълнява ангажиментите в съответствие с професионалните стандарти и с приложимите правни и регулаторни изисквания; и

(б) който да позволи на фирмата или на съдружниците, отговорни за ангажимента, да издават доклади, които са подходящи за конкретните обстоятелства. (вж. параграф A31)

Изпълнение на ангажимент

32. Фирмата създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че ангажиментите са изпълнени в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания и че фирмата или съдружниците, отговорни за ангажимента, издават доклади, които са подходящи за съответните обстоятелства. Тази политика и процедури включват:

(а) въпроси, които са подходящи за насърчаването на последователността от гледна точка на качеството на изпълнение на ангажимента; (вж. параграфи A32 - A33)

(б) отговорности за упражняване на надзор; и (вж. параграф A34)

(в) отговорности за извършване на преглед. (вж. параграф A35)

33. Политиката и процедурите на фирмата за преглед на отговорността се изготвят на базата, че работата на членовете на екипа с по-малко опит е обект на преглед от членове на екипа по ангажимента, притежаващи по-голям опит.

Консултиране

34. Фирмата изготвя политика и процедури, чиято цел е да ѝ осигурят разумна степен на сигурност, че:

(а) са проведени съответните консултации по трудни или спорни въпроси;

(б) са налице достатъчно ресурси, които да позволят провеждането на подходяща консултация;

(в) са документирани естеството и обхватът на тези консултации, както и заключенията, произтичащи от тези консултации, и са съгласувани между лицето, търсещо консултация, и лицето, предоставило консултацията; и

(г) са изпълнени заключенията, произтичащи от консултациите. (вж. параграфи A36 – A40)

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

35. Фирмата изготвя политика и процедури, изискващи, за съответните ангажименти, преглед за контрол върху качеството на ангажимента, който осигурява обективна оценка на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и на заключенията, достигнати при формулирането на доклада. Тази политика и процедури :
- (а) изискват преглед за контрол върху качеството на ангажимента за всички одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества;
 - (б) определят критерии, спрямо които да бъдат оценявани всички останали одити и прегледи на историческа финансова информация и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, за да се определи дали трябва да се проведе преглед за контрол върху качеството на ангажимента; и (вж. параграф A41)
 - (в) изискват преглед за контрол върху качеството на ангажимента за всички ангажименти, ако има такива, които отговарят на критериите, установени в съответствие с подточка (б).
36. Фирмата изготвя политика и процедури, определящи естеството, времето за извършване и обхвата на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента. Тази политика и процедури изискват да не се поставя дата на доклада за ангажимента, докато не приключи прегледът за контрол върху качеството на ангажимента. (вж. параграфи A42 – A43)
37. Фирмата изготвя политика и процедури, които изискват прегледът за контрол върху качеството на ангажимента да включва:
- (а) обсъждане на съществени въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента;
 - (б) преглед на финансовите отчети или на друга, свързана с предмета, информация и на предложения доклад;
 - (в) преглед на избрана документация по ангажимента, свързана със съществени преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключения, до които е достигнал; и
 - (г) оценка на заключенията, достигнати при формулирането на доклада, и разглеждане дали предложеният доклад е подходящ. (вж. параграф A44)

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

38. За одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества, фирмата създава политика и процедури, които изискват прегледът за контрол върху качеството на ангажимента да включва още и съображения за следното:

(а) оценка на екипа по ангажимента на независимостта на фирмата във връзка с конкретен ангажимент;

(б) дали са проведени подходящи консултации по въпроси, свързани с различия в мнението или с други трудни или спорни въпроси, и заключенията, получени в резултат на тези консултации; и

(в) дали избраната за преглед документация отразява извършената работа във връзка с направени съществени преценки и дали подкрепя достигнатите заключения. (вж. параграфи А45 – А46)

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

Критерии за допустимост на лицата, извършващи преглед за контрол върху качеството на ангажимента

39. Фирмата изготвя политика и процедури, които обхващат въпроси, свързани с назначаването на лицата, извършващи преглед за контрол върху качеството на ангажимента и установяват тяхната допустимост посредством:
- (а) техническите квалификации, които са необходими за изпълнението на ролята, включително необходимия опит и правомощия; и (вж. параграф A47)
 - (б) степента, в която с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, може да се провеждат консултации във връзка с ангажимента, без това да доведе до компрометиране на неговата обективност; (вж. параграф A48)
40. Фирмата изготвя политика и процедури, които са разработени така, че да поддържат обективността на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента. (вж. параграфи A49 - A51)
41. Политиката и процедурите на фирмата предвиждат замяната на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, когато неговата способност да проведе обективен преглед е нарушена.

Документация на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента

42. Фирмата изготвя политика и процедури за документирането на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, които изискват документация за следното:
- (а) че процедурите, изисквани от политиката на фирмата във връзка с прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, са били изпълнени;
 - (б) че прегледът за контрол върху качеството на ангажимента е приключил на или преди датата на доклада; и
 - (в) че на лицето, извършващо прегледа, не са му известни никакви неразрешени въпроси, които биха го накарали да вярва, че направените от екипа по ангажимента съществени преценки и достигнатите заключения не са подходящи.

Различия в мнението

43. Фирмата изготвя политика и процедури за работа и елиминиране на различия в мнението в рамките на екипа по ангажимента с тези на консултирания и, когато това е уместно, между съдружника, отговорен за ангажимента, и лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимента. (вж. параграфи A52 – A53)

44. Тази политика и процедури изискват:

(а) заключенията, до които се е достигнало, да бъдат документирани и изпълнени; и

(б) докладът да не бъде датиран преди разрешаването на въпроса.

Документация на ангажимента

Приключване на събирането на окончателните файлове по ангажимента

45. Фирмата изготвя политика и процедури за екипите по ангажимента, свързани със съвременното приключване на събирането на окончателните файлове по ангажимента, след като докладите по ангажимента са финализирани. (вж. параграфи A54 – A55)

Поверителност, съхраняване, цялост, достъпност и възможност за възстановяване на ангажимента

46. Фирмата изготвя политика и процедури, разработени с цел да се поддържа поверителността, съхраняването, целостта, достъпността и възможността за възстановяване на документацията по ангажимента. (вж. параграфи A56 – A59)

Архивно запазване на документацията по ангажимента

47. Фирмата изготвя политика и процедури за запазване на документацията по ангажимента за срок, който е достатъчен да отговори на потребностите на фирмата, или в съответствие с изискванията на закон или разпоредба. (вж. параграфи A60 – A63)

Текущо наблюдение

Текущо наблюдение върху политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството

48. Фирмата установява процес на текущо наблюдение, разработен с цел да осигури разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите, свързани със системата за контрол върху качеството, са подходящи, адекватни, функционират ефективно и отговарят на практиката. Този процес :
- (а) включва постоянно разглеждане и оценка на системата на фирмата за контрол върху качеството, включително периодична фактическа проверка на поне един приключен ангажимент за всеки един съдружник, отговорен за ангажимент;
 - (б) изисква отговорността за процеса на текущо наблюдение да бъде възложена на съдружник или съдружници, или на други лица, разполагащи с достатъчен и подходящ опит и правомощия във фирмата, за да поемат тази отговорност; и
 - (в) изисква лицата, изпълняващи ангажимента или прегледа за контрол върху ангажимента, да не участват във фактическата проверка на ангажимента. (вж. параграфи А64 – А68)

Оценяване, комуникиране и коригиране на установени несъответствия

49. Фирмата оценява ефекта на несъответствията, установени в резултат от процеса на текущо наблюдение, и определя дали те са или:
- (а) примери, които не е задължително да сочат, че системата за контрол върху качеството на фирмата не е подходяща, за да й осигури разумна степен на сигурност, че тя отговаря на професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания, и че докладите, издадени от фирмата, или съдружниците, отговорни за ангажимента, са подходящи при конкретните обстоятелства; или
 - (б) системни, повтарящи се или други съществени несъответствия, които изискват бързи корективни действия.
50. Фирмата съобщава на съдружниците, отговорни за ангажимента, както и на останалия, имащ отношение към въпроса персонал, установените в резултат от процеса на текущо наблюдение несъответствия и препоръките за подходящи корективни действия. (вж. параграф А69)

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

51. Препоръките за подходящи корективни действия по отношение на установените несъответствия включват едно или повече от посочените по-долу:
- (а) предприемането на подходящи корективни действия във връзка с индивидуален ангажимент или член на персонала;
 - (б) комуникиране на констатациите с лицата, отговарящи за обучението и професионалното развитие;
 - (в) промени в политиката и процедурите за контрол върху качеството; и
 - (г) дисциплинарни действия срещу лицата, които не спазват политиката и процедурите на фирмата, особено тези, които го правят постоянно.
52. Фирмата създава политика и процедури, за да обхване случаи, при които резултатите от процедурите за текущо наблюдение сочат, че докладът може да бъде неподходящ или че при изпълнението на ангажимента са пропуснати някои процедури. Тази политика и процедури изискват от фирмата да определи какви по-нататъшни действия са подходящи, за да се спазят приложимите професионални стандарти и правни и регулаторни изисквания, и да обмисли получаването на правен съвет.
53. Фирмата комуникира, поне веднъж годишно, резултатите от текущото наблюдение на нейната система за контрол върху качеството, със съдружниците, отговорни за ангажимента и с други лица, които са подходящи за целта в рамките на фирмата, включително с главния изпълнителен директор на фирмата или, ако е уместно, с управителния съвет на съдружниците. Тази комуникация е достатъчна, за да позволи на фирмата и на тези лица да предприемат незабавни и подходящи действия, когато това се налага, в съответствие с определените им роли и отговорности. Комуникираната информация включва следното:
- (а) описание на изпълнените процедури за текущо наблюдение;
 - (б) заключения, до които се е достигнало в резултат от процедурите за текущо наблюдение;
 - (в) когато е уместно, описание на системните, повтарящите се или други съществени несъответствия, и на действията, които са

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

предприети за елиминирането или коригирането на тези несъответствия.

54. Някои фирми функционират като част от мрежа от фирми и, за целите на последователността, могат да въведат някои от своите процедури за текущо наблюдение на база мрежа от фирми. Когато фирмите в рамките на дадена мрежа от фирми работят по общи политики и процедури за текущо наблюдение, разработени с цел да се постигне съответствие с този МСКК, и тези фирми разчитат на тази система за текущо наблюдение, политиката и процедурите на фирмата изискват:

(а) минимум веднъж годишно мрежата от фирми да комуникира цялостния обхват, степен и резултати от процеса на текущо наблюдение със съответните лица във фирмите, част от мрежата от фирми; и

(б) мрежата от фирми да комуникира незабавно всякакви установени несъответствия в системата за контрол върху качеството със съответните лица във фирмите, част от мрежата от фирми, или във фирмите, за да могат да бъдат предприети необходимите действия,

за да може съдружниците, отговорни за ангажмента във фирмите, част от мрежата от фирми, да могат да разчитат на резултатите от приложения в рамките на мрежата от фирми процес на текущо наблюдение, освен ако фирмите или мрежата от фирми не посочат друго.

Оплаквания и твърдения

55. Фирмата установява политика и процедури, които са разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че тя се справя по подходящ начин с:

(а) оплаквания и твърдения, че работата, извършена от фирмата не съответства на професионалните стандарти и на приложимите правни и регулаторни изисквания;

(б) твърдения за несъответствия с фирмената система за контрол върху качеството.

Като част от този процес фирмата установява ясно дефинирани канали за фирмения персонал да изказва своите опасения по начин, който му

позволява да направи това без страх от репресивни мерки. (вж. параграф А70)

56. Когато резултатите от разследването на оплаквания и твърдения сочат недостатъци в проектирания модел или оперирането на фирмената политика и процедури за контрол върху качеството, или неспазване от страна на лице или лица на фирмената система за контрол върху качеството, фирмата предприема необходимите действия, както е посочено в параграф 51. (вж. параграфи А71 – А72)

Документация на системата за контрол върху качеството

57. Фирмата установява политика и процедури, изискващи съответната документация, която да осигури доказателства за функционирането на всеки елемент на нейната система за контрол върху качеството. (вж. параграфи А73 – О75)

58. Фирмата установява политика и процедури, изискващи съхраняването на тази документация за период от време, достатъчен да позволи на лицата, извършващи процедури по текущо наблюдение, да оценят спазването от страна на фирмата на системата за контрол върху качеството, или за по-дълъг период, ако това се изисква от закон или разпоредба.

59. Фирмата установява политика и процедури, изискващи документиране на оплакванията и твърденията, както и на отговорите, които са били дадени на тези оплаквания и твърдения.

Приложение и друг пояснителен материал

Прилагане и съответствие с приложимите изисквания

Въпроси, специфични за по-малки фирми (вж. параграф 14)

А1. Този МСКК не изисква спазването на изисквания, които не са приложими, например, в случая на самостоятелно практикуващ счетоводител без служители. Изискванията в този МСКК, като например тези, отнасящи се до политиката и процедурите за назначаване на подходящ персонал в екипа по ангажмента (вж. параграф 31), за преглед на отговорностите (вж. параграф 33) и за годишно комуникиране на резултатите от текущото наблюдение на

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

съдружниците, отговорни за ангажимента в рамките на фирмата (вж. параграф 53), не се прилагат при отсъствието на персонал.

Елементи на системата за контрол върху качеството (вж. параграф 17)

A2. По принцип, комуникирането на политиката и процедурите за контрол върху качеството с персонала на фирмата включва описание на политиката и процедурите за контрол върху качеството, както и на целите, за постигането на които те са разработени, и послание, че всяко лице носи лична отговорност за качеството и че от него се очаква да спазва тези политики и процедури. Насърчаването на персонала на фирмата да комуникира своите виждания или опасения по въпроси, свързани с контрола върху качеството, признава важността на получаването на обратна информация за системите за контрол върху качеството на фирмата.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A3. Документирането и комуникирането на политиката и процедурите за по-малките фирми може да бъде по-неофициално и не толкова обширно, колкото е за по-големите фирми.

Лидерски отговорности за качеството в рамките на фирмата

Насърчаване на вътрешната култура в областта на качеството (вж. параграф 18)

A4. Лидерството на фирмата и примерът, който тя дава, оказват съществено влияние върху вътрешната култура на фирмата. Насърчаването на вътрешна култура, ориентирана към качеството, зависи от ясните, последователни и чести действия и послания от всички нива на управление на фирмата, които подчертават политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството, и изискването:

- (а) работата да се изпълнява по начин, който отговаря на професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания; и
- (б) да се издават доклади, които са подходящи при съответните обстоятелства.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

Тези действия и послания насърчават култура, която признава и награждава висококачествената работа. Тези действия и послания могат да бъдат комуникирани по време на, но не само, учебни семинари, срещи, официални или неофициални дискусии, изявления за мисията, бюлетини или обобщаващи меморандуми. Те могат да бъдат включени във вътрешната документация на фирмата и в учебни материали, както и в процедурите за оценка на съдружниците и персонала, така, че да подкрепят и подчертаят вижданията на фирмата относно важноста на качеството и как то ще бъде постигнато на практика.

A5. От особено значение за насърчаването на вътрешна култура, базирана върху качеството, е необходимостта ръководството на фирмата да осъзнае, че фирмената бизнес стратегия е предмет на първостепенно изискване към фирмата за постигане качество във всички ангажименти, които фирмата изпълнява. Насърчаването на такава вътрешна култура включва:

(а) създаването на политика и процедури, които обхващат оценката на изпълнението, възнагражденията и повишенията (включително схеми за стимулиране) на своя персонал, за да се демонстрира първостепенната ангажираност на фирмата към качеството;

(б) възлагането на управленски отговорности така, че търговските съображения да не се прилагат с предимство пред качеството на извършената работа; и

(в) осигуряването на достатъчно ресурси за разработването, документирането и подкрепата на нейните политика и процедури за контрол върху качеството.

Възлагане на оперативна отговорност за системата за контрол върху качеството на фирмата (вж. параграф 19)

A6. Достатъчният и подходящ опит и способности дават възможност на лицето или лицата, отговарящи за системата за контрол върху качеството на фирмата, да идентифицират и разберат въпросите, свързани с контрола върху качеството, и да разработят подходящата политика и процедури. Необходимите правомощия дават възможност на лицето или лицата да изпълнят тази политика и процедури.

Съответстващи етични изисквания

Спазване на съответните етични изисквания (вж. параграф 20)

A7. Кодексът на МФС установява фундаменталните принципи за професионална етика, които включват:

- (а) почтеност;
- (б) обективност;
- (в) професионална компетентност и надлежно внимание;
- (г) поверителност; и
- (д) професионално поведение.

А8. Част Б на Кодекса на МФС илюстрира как трябва да бъде приложена концептуалната рамка в конкретни ситуации. Тя дава примери на предпазни мерки, които могат да бъдат подходящи, за да се обхванат заплахи с цел постигане на съответствие с фундаменталните принципи, и на ситуации, при които не са налице предпазни мерки за обхващане на заплахите.

А9. Фундаменталните принципи се подсилват, в частност, от:

- ръководството на фирмата;
- образованието и обучението;
- текущото наблюдение; и
- процеса за разрешаване на случаи на неспазване.

Определения на термините „Фирма”, „Мрежа от фирми” и „Фирма, част от мрежа от фирми” (вж. параграфи 20-25)

А10. Определенията на термините „фирма”, „мрежа от фирми” и „фирма, част от мрежа от фирми” в съответните етични изисквания могат да се различават от тези, посочени в настоящия МСКК. Например, Кодексът на МФС определя „фирмата” като:

- (а) самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество или друго капиталово търговско дружество на професионални счетоводители;
- (б) предприятие, което контролира такива лица чрез собствеността, управлението или други средства;
- (в) предприятие, контролирано от такива лица чрез собствеността, управлението или други средства.

Кодексът на МФС предоставя насоки и във връзка с термините „мрежа от фирми” и „фирма, част от мрежа от фирми”.

При спазването на изискванията в параграфи 20-25, определенията, които са използвани в съответните етични изисквания, се прилагат доколкото това е необходимо за тълкуването на тези етични изисквания.

Писмени потвърждения (вж. параграф 24)

A11. Писмените потвърждения могат да бъдат на хартиен носител или в електронна форма. Като получава потвърждение и предприема съответните действия във връзка с информацията, сочеща неизпълнение, фирмата демонстрира отговорността, с която се отнася към независимостта и прави въпроса общоприет и видим за своя персонал.

Заплаха от фамилиарност (вж. параграф 25)

A12. Кодексът на МФС разглежда заплахите от установяване на близки отношения, които могат да се създадат в резултат на участието на един и същи старши персонал в ангажиментите за изразяване на сигурност за дълъг период от време и предпазните мерки, които биха могли да бъдат подходящи за обхващането на тази заплаха.

A13. Определянето на подходящите критерии за обхващане на заплахата от установяване на близки отношения може да включва въпроси, като:

- естество на ангажимента, включително степента, в която той включва въпрос от обществен интерес; и
- продължителността на работа на старшия персонал по съответния ангажимент.

Примерите на предпазни мерки включват ротация на старшия персонал или изискване за извършване на преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

A14. Кодексът на МФС признава, че заплахата от създаване на близки отношения е особено уместна за случая в контекста на одитите на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества. За тези одити Кодексът на МФС изисква ротацията на ключовия съдружник, отговорен за ангажимента⁵, след предварително определен период, обичайно не по-дълъг от седем години, като предоставя съответните стандарти и насоки. Националните изисквания могат да установят по-къси периоди за ротация.

⁵ Кодекс на МФС, Определения.

Въпроси, специфични за одиторски фирми в публичния сектор

A15. Законите мерки могат да предоставят предпазни мерки за независимостта на одиторите от публичния сектор. Заплахи за независимостта обаче могат да съществуват въпреки това, независимо от всякакви законови мерки, които са разработени с цел нейната защита. Следователно, при създаването на политиката и процедурите, които се изискват от параграфи 20-25, одиторът от публичния сектор може да има предвид мандата в публичния сектор и да обхване всякакви заплахи към независимостта в този контекст.

A16. Регистрираните на борсата дружества, посочени в параграфи 25 и A14, не са обичайни в публичния сектор. Може обаче да има други предприятия от публичния сектор, които са съществени, поради техния размер, сложност или поради аспекти, свързани с обществен интерес, и които съответно разполагат с широк обхват от заинтересовани лица. Поради това, може да има случаи, при които фирмата определя, на базата на своите политика и процедури за контрол върху качеството, че предприятието от публичния сектор е съществено за целите на прилагането на разширени процедури за контрол върху качеството.

A17. В публичния сектор законодателството може да регламентира назначенията и мандатите на одитора, както и отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента. В резултат от това, може да не е възможно стриктното спазване на изискванията за ротация на съдружника, отговорен за ангажимента, които са предвидени за регистрираните на борсата дружества. Независимо от това, за предприятията от публичния сектор, които се считат за съществени, както е посочено в параграф A16, може да бъде в обществен интерес за одиторските организации от публичния сектор да създадат такива политики и процедури, че да насърчат спазването на духа за ротация на отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и специфични ангажimenti

Компетентност, възможности и ресурси (вж. параграф 26(a))

A18. Когато се разглежда дали фирмата разполага с компетентността, възможностите и ресурсите за поемането на нов ангажимент от нов, или от съществуващ клиент, фирмата преглежда конкретните изисквания на ангажимента и наличните профили на съдружниците и персонала на всички съответни нива. Въпросите, които фирмата разглежда, включват дали:

- персоналет на фирмата притежава познанията за съответните отрасли или предмет на ангажимента;

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- персоналят на фирмата притежава опита в съответните регулаторни или отчетни изисквания, или има способността да придобие необходимите умения и познания по ефективен начин;
- фирмата разполага с достатъчно персонал с необходимата компетентност и способности;
- са на разположение експерти, ако такива бъдат необходими;
- са на разположение лица, отговарящи на критериите и изискванията за допустимост за изпълнението на ангажимент за преглед на контрола върху качеството, когато това е уместно; и
- фирмата е в състояние да приключи ангажимента в рамките на отчетните срокове.

Почтеност на клиента (вж. параграф 26(в))

A19. Във връзка с почтеността на клиент, въпросите, които следва да бъдат взети под внимание включват, например:

- идентичността и бизнес репутацията на основните собственици на клиента, ключовото ръководство, свързаните лица и лицата, които са натоварени с управлението;
- естество на операциите на клиента, включително неговите бизнес практики;
- информация относно отношението на основните собственици на клиента, ключовото ръководство и лицата, натоварени с управлението, към такива въпроси като агресивното тълкуване на счетоводните стандарти и към вътрешната контролна среда;
- дали клиентът е силно загрижен за поддържането на възнагражденията на фирмата на възможно най-ниско ниво;
- индикации за неуместни ограничения в обхвата на работа;
- индикации, че клиентът би могъл да участва в изпиране на пари или други престъпни дейности;
- причините за предложеното назначаване на фирмата и за отказа от повторно назначаване на предишната фирма;
- идентичността и бизнес репутацията на свързаните лица.

Обхватът на познанията, които фирмата има за почтеността на клиента, обичайно ще нараства в рамките на контекста на продължаващите взаимоотношения с него.

A20. Източниците на информацията по такива въпроси, която фирмата получава, могат да включват следните:

- комуникации със съществуващи или предишни фирми, предоставящи счетоводни услуги на клиента в съответствие с приложимите етични изисквания, както и от дискусии с други трети лица;
- запитвания към останалия фирмен персонал или трети лица, като банкери, юридически съветници и партньори от отрасъла;
- подготвителни проучвания на съответните бази данни.

Продължаване на взаимоотношенията с клиента (вж. параграф 27 (а))

A21. Вземането на решение дали да се продължат взаимоотношенията с клиент включва и разглеждането на съществените въпроси, които са възникнали по време на настоящи или предходни ангажменти, както и тяхното отражение върху продължаването на взаимоотношенията. Например, клиент може да е започнал да разширява своите бизнес операции в област, в която фирмата не разполага с необходимите познания или опит.

Оттегляне от ангажмент (вж. параграф 28)

A22. Политиката и процедурите за оттегляне от ангажмент, или от ангажмент и взаимоотношенията с клиента, обхващат въпроси, които включват следното:

- обсъждане със съответното ниво на ръководство на клиента и на лицата, натоварени с неговото общо управление относно подходящите действия, които фирмата може да предприеме на базата на съответните факти и обстоятелства;
- ако фирмата определи, че е подходящо да се оттегли, обсъждане на оттеглянето от ангажмента или от ангажмента и взаимоотношенията с клиента, както и на причините за това оттегляне, със съответното подходящо ниво на управление на клиента и на лицата, натоварени с неговото общо управление;
- разглеждане дали съществува професионално, правно или регулаторно изискване за фирмата да продължи участието си в ангажмента или да докладва пред регулаторните органи оттегляне от него, или от ангажмента и от взаимоотношенията с клиента, заедно с причините за оттеглянето.

- документиране на съществени въпроси, консултации, заключения и базата за заключенията.

Въпроси, специфични за одиторски фирми в публичния сектор (вж. параграфи 26-28)

A23. В публичния сектор одиторите могат да се назначават в съответствие със законовите процедури. Съответно, определени изисквания и съображения, свързани с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиент и специфични ангажименти, както е посочено в параграфи 26-28 и A18-A22, могат да не са уместни. Независимо от това, създаването на политика и процедури, както е описано, може да осигури ценна информация за одиторите от публичния сектор при извършването на оценка на риска и при изпълнението на отчетните отговорности.

Човешки ресурси (вж. параграф 29)

A24. Въпросите, свързани с персонала, които имат отношение към политиката и процедурите на фирмата, обхващат например следните:

- (а) набиране на персонал;
- (б) оценка на резултатите от работата;
- (в) способности, включително време за изпълнение на ангажиментите;
- (г) компетентност;
- (д) развитие на кариерата;
- (е) повишение;
- (ж) възнаграждение;
- (з) оценка на потребностите на персонала.

Ефективните процеси и процедури на фирмата за набиране на персонал помагат на фирмата да избере почтени лица с капацитет да развият способности и компетентност, необходими в работата на фирмата и които притежават подходящите качества, позволяващи им да изпълняват компетентно работата си.

A25. Компетентността може да се развива посредством разнообразие от методи, включително следните:

- професионално образование;
- продължаващо професионално образование, включително обучение;
- професионален опит;
- наставничество от по-опитния персонал, например, други членове на екипа по ангажимента;
- независимо образование за персонала, от който се изисква да бъде независим.

A26. Постоянната компетентност на персонала на фирмата зависи до голяма степен от съответното ниво на продължаващо професионално образование и обучение, така че персоналят да поддържа своите познания и способности. Ефективната политика и процедури поставят акцент върху необходимостта от постоянно обучение за всички нива на фирмения персонал, като осигуряват необходимите ресурси за обучението и подпомагат персонала в развитието и поддържането на необходимите си способности и компетентност.

A27. Когато липсват вътрешни технически ресурси и ресурси за обучение, например, фирмата може да използва външно лице, подходящо квалифицирано за тази цел.

A28. Процедурите за оценка на резултатите от работата във фирмата, възнагражденията и повишенията следва надлежно да признават и възнаграждават развитието и поддържането на компетентност и ангажираност към етичните принципи. Стъпките, които фирмата може да предприеме при развитието и поддържането на компетентност и ангажираност към етичните принципи, включват:

- да се информира персоналят за очакванията на фирмата относно резултатите от работата и етичните принципи;
- да се направи оценка и да се предоставят консултации на персонала във връзка с резултатите от работата, напредъка и развитието на кариерата; и
- да се помогне на персонала да разбере, че напредъкът към дължности с по-висока отговорност зависи, наред с всичко останало, от качеството на работата и спазването на етичните принципи, както и че неспазването на политиката и процедурите на фирмата може да доведе до дисциплинарни действия.

A29. Размерът и ситуацията във фирмата ще окажат влияние върху структурата на процеса на фирмата за оценка на резултатите от работата. По-малките фирми могат да прилагат по-неформални методи за оценка на резултатите от работата на своя персонал.

Определяне на екипите по ангажименти

Съдружници, отговорни за ангажимента (вж. параграф 30)

A30. Политиката и процедурите могат да включват система за текущо наблюдение на работния поток и наличие на съдружници, отговорни за ангажимента така, че да се позволи на тези лица да разполагат с достатъчно време за адекватното изпълнение на техните отговорности.

Екипи по ангажименти (вж. параграф 31)

A31. Назначаването на екипите по ангажименти и определянето на необходимото ниво на надзор, включват например вземане под внимание на притежаваните от екипа по ангажимента :

- разбиране на и практически опит в ангажименти с подобен характер и сложност посредством подходящо обучение и участие;
- разбиране на професионалните стандарти и на правните и регулаторните изисквания;
- подходящи технически познания, включително познания по съответните информационни технологии;
- познания за съответните отрасли и дейности, в които оперира клиентът;
- способност да прилага професионална преценка; и
- разбиране на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството.

Изпълнение на ангажимент

Последователност в качеството на изпълнение на ангажимент (вж. параграф 32(a))

A32. Посредством тези политика и процедури, фирмата се стреми да установи последователност в качеството на изпълнение на ангажимента. Това често се постига чрез наръчници в писмена или електронна форма, софтуерни инструменти или други форми на стандартизирана документация, както и насочващи материали, специфични за отрасъла или по конкретна тема. Въпросите, които могат да бъдат обхванати, включват следните:

- как екипите по ангажимента са информирани за ангажимента, за да получат разбиране за целите на своята работа;
- процеси за спазване на приложимите за ангажимента стандарти;
- процеси за осъществяване на надзор върху ангажимента, обучение и наставничество на персонала;
- методи за преглед на извършената работа, направените съществени преценки и форматът на издадения доклад;
- съответната документация за извършената работа и за продължителността и обхвата на прегледа;
- процеси за поддържане на всички политики и процедури в актуално състояние.

A33. Подходящата работа в екип и обучението помагат на по-неопитните членове на екипа по ангажимента ясно да разберат целите на възложената работа.

Надзор (вж. параграф 32(б))

A34. Осъществяването на надзор върху ангажимента включва следното:

- проследяване на напредъка по ангажимента;
- вземане под внимание на способностите и компетентността на отделните членове на екипа по ангажимента, дали те разполагат с достатъчно време за извършване на работата си, дали те разбират инструкциите и дали работата се извършва в съответствие с планирания подход към ангажимента;
- обхващане на съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента, като се има предвид тяхната значимост и съответното модифициране на планирания подход;
- идентифициране на въпроси за консултиране или разглеждане с по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента.

Преглед (вж. параграф 32(в))

A35. Прегледът взема под внимание дали:

- работата е извършена в съответствие с професионалните стандарти и с приложимите правни и регулаторни изисквания;
- са били повдигнати съществени въпроси за допълнително обсъждане;
- са проведени съответните консултации и произтичащите от това заключения са били документирани и осъществени;
- съществува необходимост от коригиране на естеството, времето за извършване и обхвата на извършената работа;
- извършената работа подкрепя достигнатите заключения и е добре документирана;
- получените доказателства са достатъчни и уместни, за да подкрепят доклада; и
- целите на процедурите по ангажмента са били постигнати.

Консултиране (вж. параграф 34)

A36. Консултацията включва обсъждане на подходящо професионално ниво с лица, във или извън фирмата, които разполагат със специализирани експертни умения.

A37. Консултацията използва подходящи изследователски ресурси, както и колективния опит и техническата експертиза на фирмата. Консултацията помага за насърчаването на качеството и подобрява прилагането на професионална преценка. Подходящото признаване на консултацията във фирмената политика и процедури помага за насърчаване създаването на култура, в която консултацията е призната като силна страна и насърчава персонала да се консултира по трудни или спорни въпроси.

A38. Ефективната консултация по съществени технически, етични и други въпроси в рамките на фирмата, или когато е уместно, извън фирмата, може да се постигне, когато лицата, с които се провежда консултацията:

- получат всички уместни факти, които да им позволят да предоставят информиран съвет; и

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- разполагат с необходимите познания, ранг и опит,

и когато заключенията, произтичащи от консултациите, са подходящо документирани и изпълнени.

A39. Документация за консултации с други професионалисти, които включват трудни или спорни въпроси, която е достатъчно пълна и подробна допринася за разбирането на:

- въпроса, по който е потърсена консултация;
- резултатите от консултацията, включително всякакви взети решения, базата за тези решения и как се изпълняват те.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A40. Фирмата, която се нуждае от външна консултация, например фирма с недостатъчно вътрешни ресурси, може да се възползва от предимството на консултантските услуги, предоставяни от:

- други фирми;
- професионални и регулаторни органи; и
- търговски организации, които предоставят подходящи услуги за контрол върху качеството.

Преди да се сключи договор за такива услуги, разглеждането на компетентността и възможностите на външния доставчик ще помогне на фирмата да определи дали външният доставчик притежава подходяща квалификация за целта.

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

Критерии за преглед за контрол върху качеството на ангажимента (вж. параграф 35(б))

A41. Критериите за определяне кои ангажименти, различни от одит на финансови отчети на публични предприятия, следва да бъдат обект на преглед за контрол върху качеството на ангажимента, включват следното:

- естеството на ангажимента, включително степента, до която той включва въпрос от обществен интерес;

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- идентифицирането на необичайни обстоятелства или рискове в ангажимент или клас от ангажименти;
- дали закони или други нормативните актове изискват преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

Естество, време за изпълнение и обхват на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента (вж. параграфи 36-37)

A42. Върху доклада за ангажимента не се поставя дата докато не приключи прегледът за контрол върху качеството на ангажимента. Документацията от прегледа за контрол върху качеството на ангажимента обаче може да бъде завършена след датата на доклада.

A43. Своевременното изпълнение на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента на подходящи етапи по време на ангажимента прави възможно съществените въпроси да могат да бъдат разрешени по удовлетворителен за лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, начин, на или преди датата на доклада.

A44. Обхватът на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента може да зависи, наред с всичко останало, от сложността на ангажимента, от това дали предприятието е регистрирано на борсата, както и от риска, че докладът може да не бъде подходящ при конкретните обстоятелства. Изпълнението на преглед за контрол върху качеството на ангажимента не намалява отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента в случай на регистрирани на борсата дружества (вж. параграф 38)

A45. Други въпроси, свързани с оценката на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, могат да бъдат взети под внимание при извършването на преглед за контрол върху качеството на ангажимента за одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества, включват следните:

- съществените рискове, идентифицирани по време на ангажимента и отговорите на тези рискове;
- направените преценки, особено във връзка с нивото на същественост и значимите рискове;
- съществеността и групирането на коригирани и некоригирани неточности, отклонения и несъответствия, установени по време на ангажимента;

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- въпросите, които следва да бъдат комуникирани с ръководството и с лицата, натоварени с общото управление и, когато това е уместно, с други страни, като например регулаторните органи.

Тези други въпроси, в зависимост от обстоятелствата, могат да са в сила и по отношение на прегледи за контрол върху качеството на ангажимента за одити на финансови отчети на други предприятия, както и за прегледи на финансови отчети и други ангажimenti за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

Въпроси, специфични за одиторски фирми от публичния сектор

A46. Макар и да не са посочени като регистрирани на борсата дружества, както е посочено в параграф A16, значимостта на определени предприятия от публичния сектор може да бъде достатъчна, за да гарантира извършването на преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

Критерии за допустимост на лицата, извършващи преглед за контрол върху качеството на ангажимента

Достатъчни и подходящи технически квалификации, опит и правомощия (вж. параграф 39(а))

A47. Какво представляват достатъчни и подходящи технически квалификации, опит и правомощия зависи от обстоятелствата по ангажимента. Например, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента за одит на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества, е лице, което разполага с достатъчен и подходящ опит и правомощия да действа като съдружник, отговорен за ангажимента за одит, за одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества.

Консултация с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента (вж. параграф 39(б))

A48. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да се консултира с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, по време на ангажимента, за да установи дали дадена преценка, направена от съдружника, отговорен за ангажимента, ще бъде приемлива за лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента. Тази консултация избягва установяването на различия в мнението на по-късен етап от ангажимента и не следва да нарушава допустимостта на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, да изпълни своята роля. Когато естеството и обхвата на консултациите станат съществени обаче, обективността на лицето, извършващо прегледа, може да бъде нарушена, освен ако екипът по ангажимента и лицето, извършващо прегледа, не направят усилия за запазване обективността на лицето, извършващо прегледа. Когато това не е възможно, се назначава друго лице в рамките на фирмата или подходящо квалифицирано

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

външно лице, което да поеме ролята или на лице, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, или на лице, с което да се провеждат консултации по ангажимента.

Обективност на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента (вж. параграф 40)

A49. От фирмата се изисква да създаде политика и процедурите, които са разработени така, че да подкрепят обективността на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента. Съответно, тази политика и процедури предвиждат лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента:

(а) когато това е възможно, да не бъде избирано от съдружника, отговорен за ангажимента;

(б) да не участва по друг начин в ангажимента по време на периода на прегледа;

(в) да не взема решения за екипа по ангажимента; и

(г) да не е обект на други съображения, които биха застрашили обективността му на извършващ прегледа.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A50. В случая на фирми с много малък брой съдружници може да не е практически възможно съдружникът, отговорен за ангажимента, да не участва при избора на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента. С външни лица с подходящата квалификация могат да бъдат сключени договори, когато самостоятелно практикуващите счетоводители или малките фирми установят ангажименти, които налагат извършването на преглед за контрол върху качеството на ангажимента. Съответно, някои самостоятелно практикуващи счетоводители или малки фирми могат да пожелаят да използват други фирми, за да улеснят извършването на прегледи за контрол върху качеството на ангажимента. Когато фирмата сключи договор с външни лица с подходяща квалификация се прилагат изискванията в параграфи 39-41 и насоките в параграфи A47-A48.

Въпроси, специфични за одиторски фирми от публичния сектор

A51. В публичния сектор, назначеният по реда на закона одитор (например Главен одитор или друго лице с подходящата квалификация, назначено от името на Главния одитор) може да изпълнява роля, която е равностойна на тази на съдружник, отговорен за ангажимента, който носи цялостна отговорност за одитите в публичния сектор. В тази ситуация, когато е уместно, изборът на

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

лице, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, включва разглеждането на необходимостта от независимост на одитираното предприятие и на способността на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, да направи обективна оценка.

Различия в мнението (вж. параграф 43)

A52. Ефективните процедури насърчават идентифицирането на различия в мнението на ранен етап, предоставят ясни насоки относно последващите стъпки, които трябва да бъдат предприети след това, и изискват документация във връзка с елиминирането на различията и изпълнението на заключенията, до които се е достигнало.

A53. Процедурите за елиминиране на такива разлики могат да включват консултации с друг практикуващ счетоводител или фирма, или с професионален или регулаторен орган.

Документация на ангажимента

Приключване на събирането на окончателните файлове по ангажимента

A54. Закон или разпоредба може да определят срокове, в рамките на които трябва да бъде приключено събирането на окончателните файлове по ангажимента за конкретни видове ангажменти. Когато в закон или правилник не са предвидени такива срокове, параграф 45 изисква от фирмата да установи срокове, които отразяват необходимостта събирането на окончателните файлове по ангажимента да приключи своевременно. В случая на одит, например, такъв срок обикновено не би бил по-дълъг от 60 дни след датата на одиторския доклад.

A55. Когато бъдат издадени два или повече различни доклада във връзка с информация по един и същ предмет на дадено предприятие, политиката и процедурите на фирмата, свързани със сроковете за събирането на окончателните файлове по ангажимента, обхващат всеки един доклад, все едно той се отнася до отделен ангажимент. Това може, например, да бъде случаят, когато фирмата издава одиторски доклад върху финансовата информация на компонент за целите на консолидацията на група и, към последваща дата, одиторски доклад върху същата финансова информация за законови цели.

Поверителност, съхраняване, цялост, достъпност и възможност за възстановяване на ангажимента (вж. параграф 46)

A56. Съответни етични изисквания установяват задължението на персонала на фирмата да спазва по всяко време поверителността на информацията, съдържаща се в документацията на даден ангажимент, освен ако е било дадено

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

конкретно пълномощие от клиента за разкриване на информация, или ако е налице законово или професионално задължение да бъде направено това. Някои специфични закони или разпоредби може да налагат допълнителни задължения върху персонала на фирмата за поддържане на поверителност към клиента, особено когато се касае за данни от личен характер.

A57. Независимо дали документацията на ангажимента е на хартиен, електронен или друг носител, нейната цялостност, достъпа до съдържащите се в нея данни и възможността за последващо ползване могат да бъдат изложени на риск, ако документацията може да бъде променяна, да бъдат правени добавки и зачерквания в нея, или да бъде елиминирана без знанието на фирмата, или ако може да бъде необратимо изгубена или повредена. Съобразено с това, фирмата разработва и въвежда за прилагане подходящи правила относно документацията на всеки ангажимент с цел:

- да направи възможно установяването кога и от кого документацията на ангажимента е била създадена, променена или прегледана;
- да защити целостта на информацията на всички етапи от ангажимента, особено когато информацията се ползва съвместно в екипа по ангажимента, или се прехвърля на други лица по Интернет;
- да предотврати неупълномощени промени в документацията на ангажимента;
- да позволи достъп до документацията на ангажимента за екипа, изпълняващ ангажимента, и за други оторизирани лица, когато това е необходимо, за да изпълняват отговорностите си правилно.

A58. Контролите, които фирмата може да разработи и внедри за поддържане поверителността, надеждното съхраняване, целостта, достъпа до и възможността за последващо ползване на документацията на ангажимент включват, например:

- използване на парола между членовете на екипа по ангажимента за ограничаване достъпа до електронната документация на ангажимента само за упълномощени лица;
- съответни регулярни архивиращи действия за електронните документи на ангажимента на съответните етапи в хода на ангажимента;

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- процедури за надлежно разпределяне и разпространение на документацията на ангажимента между членовете на екипа в началото на ангажимента, нейното обработване по време на ангажимента и обединяването ѝ в края на ангажимента;
- процедури за ограничаване на достъпа до документацията на ангажимента, изготвена на хартия, за осигуряване на възможност за правилното ѝ разпределение и разпространение, и за конфиденциално ѝ съхранение.

A59. От практическа гледна точка, оригиналните документи на хартия могат да бъдат електронно сканирани за включване в досиетата на ангажимента. В този случай процедурите на фирмата, които са разработени с цел да поддържат целостта, достъпността и възможността за възстановяване на документацията, могат да включват процедури, които изискват от екипите по ангажименти:

- да създават сканирани копия, които отразяват цялото съдържание на оригиналната документация на хартия, включително ръчни подписи, препратки и анотации;
- да обединяват сканираните копия в досието на ангажимента, включително индексирането и официалните одобрения (подписи) върху сканираните копия, ако е необходимо; и
- да осигуряват възможност сканираните копия да бъдат повторно използвани и отпечатвани, ако е необходимо.

Фирмата решава дали да задържи по законови, регулаторни или други причини, оригиналната документация на хартия, която е била сканирана.

Архивно запазване на документацията по ангажимента (вж. параграф 47)

A60. Необходимостта от архивно запазване на документацията на ангажимент за целите на фирмата и периода за подобно съхранение ще се различават съобразно естеството на дадения ангажимент и условията на фирмата, например, дали документацията на ангажимента е необходима, за да осигури запис на въпроси с дългосрочна значимост за бъдещи ангажименти. Периодът на архивно запазване може също да зависи от други фактори, като например, дали местните закони или разпоредби определят специфични периоди за съхранение за определени видове ангажименти, или дали има общоприети периоди за архивно запазване в конкретната юрисдикция при липса на специфични законови или регулаторни изисквания.

А61. В специфичния случай на одиторски ангажimenti, периодът за архивно запазване обикновено не е по-кратък от пет години от датата на одиторския доклад, или ако е по-късна, от датата на одиторския доклад за групата.

А62. Процедурите, които фирмата възприема за архивно запазване на документацията на ангажимент включват такива, които правят възможно изпълнението на изискванията на параграф 47 по време на периода на архивно запазване, например, които:

- правят възможно възстановяването на документацията на ангажимента и достъпа до нея по време на периода на архивно запазване, особено в случая с електронната документация, тъй като основната технология може да бъде обновявана или променяна с времето;
- осигуряват, ако е необходимо, регистриране на промените, направени в документацията на ангажимента след като досиетата са били окончателно завършени и комплектовани; и
- правят възможно упълномощени външни лица да имат достъп и да преглеждат конкретна документация на ангажимент с цел контрол на качеството или поради други цели.

Собственост на документацията на ангажимент

А63. Освен ако е указано друго в закон или разпоредба, документацията на ангажимент е собственост на фирмата. Фирмата може, по свое усмотрение, да предоставя части от документацията или извлечения от нея на разположение на клиенти, при условие че подобно оповестяване няма да засегне негативно валидността на извършената работа, или в случай на ангажимент за изразяване на сигурност – независимостта на фирмата или нейния персонал.

Текущо наблюдение

Текущо наблюдение върху политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството (вж. параграф 48)

A64. Целта на текущото наблюдение върху спазването на изискванията с помощта на политиката и процедурите за контрол върху качеството е да осигури оценка на:

- спазването на професионалните стандарти и на правните и регулаторните изисквания;
- дали системата за контрол върху качеството е била разработена по подходящ начин и се прилага ефективно; и
- дали политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството са били прилагани по подходящ начин, така че докладите, които се издават от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, са подходящи за конкретните обстоятелства.

A65. Постоянното разглеждане и оценка на системата за контрол върху качеството включва въпроси, като следните:

- Анализ на:
 - новите разработки и развития в професионалните стандарти и в правните и регулаторните изисквания, както и как те се отразени във фирмените политика и процедури, когато това е уместно;
 - писмено потвърждение на съответствието с политиката и процедурите за независимост;
 - продължаващо професионално образование, включително обучение; и
 - решения, свързани с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиент и на специфични ангажименти.
- Определяне на корективните действия, които да бъдат предприети и подобренията, които да бъдат направени в системата, включително осигуряването на обратна информация за политиката и процедурите на фирмата, свързани с образованието и обучението.
- Съобщаване на съответния фирмен персонал на слабостите, идентифицирани в системата на ниво на разбиране на системата, или на ниво спазването ѝ.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

- Последващи действия от страна на съответния фирмен персонал, така че да бъдат направени необходимите незабавни модификации в политиката и процедурите за контрол върху качеството.

A66. Политиката и процедурите за фактическа проверка могат, например, да посочват цикъл, който обхваща три години. Начинът, по който цикълът на фактическа проверка е организиран, включително времето за избор на отделните ангажименти, зависи от много фактори, включително следните:

- размер на фирмата;
- брой и географско местоположение на офисите;
- резултати от предходни процедури за текущо наблюдение;
- степен на правомощия, с които разполагат персоналът и офисите (например, дали отделните офиси са оторизирани да провеждат свои собствени проверки или дали те могат да се извършват само от централното управление);
- естество и сложност на фирмената практика и организация;
- рискове, асоциирани с фирмените клиенти и със специфични ангажименти.

A67. Процесът на фактическа проверка включва изборът на индивидуални ангажименти, някои от които могат да бъдат избрани без предварително уведомление на екипа по ангажимента. При определянето на обхвата на проверките, фирмата може да вземе предвид обхвата или заключенията от независима външна програма за фактическа проверка. Независимата външна програма за фактическа проверка обаче не замества собствената вътрешна програма на фирмата за текущо наблюдение.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A68. В случая на малките фирми, може да се наложи процедурите за текущо наблюдение да бъдат изпълнени от лицата, които отговарят за разработването и изпълнението на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството, или от лицата, които могат да участват при изпълнението на ангажимент за преглед на контрола върху качеството. Фирмите с ограничен брой на служителите могат да пожелаят да използват подходящо квалифицирани външни лица или друга фирма за извършване на проверки на ангажименти и други процедури за текущо наблюдение. По подобен начин, фирмата може да поеме ангажименти за споделяне на ресурси с други подходящи организации, за да облекчи дейностите по текущото наблюдение.

Комуникиране на несъответствия (вж. параграф 50)

A69. Докладването на идентифицираните несъответствия на лица, различни от съответните съдружници по ангажимента, обичайно не включва идентификация на специфичните ангажименти, за които става въпрос, въпреки, че може да има случаи, при които такава идентификация може да бъде необходима за надлежното изпълнение на отговорностите на лицата, различни от съдружниците по ангажимента.

Оплаквания и твърдения

Източник на оплаквания и твърдения (вж. параграф 55)

A70. Оплаквания и твърдения (които не включват тези, които са очевидно несериозни) могат да произхождат от или извън фирмата. Те могат да бъдат отправени от фирмения персонал, клиентите или от други трети лица. Те могат да бъдат получени от членове на екипа по ангажимента или от друг фирмен персонал.

Политика и процедури за разследване (вж. параграф 56)

A71. Политиката и процедурите, установени за разследване на оплаквания и твърдения, могат да включват например дали съдружникът, осъществяващ надзор върху разследването:

- разполага с достатъчен и подходящ опит;
- разполага с правомощия в рамките на фирмата; и
- не участва по някакъв друг начин в ангажимента.

Съдружникът, осъществяващ надзор върху разследването, може да ангажира и правен консултант, ако е необходимо.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A72. В случая на фирми с много малък брой съдружници може да не е практически възможно съдружникът, осъществяващ надзора, да не участва в ангажимента. Тези малки фирми и самостоятелно практикуващи счетоводители могат да използват услугите на външно лице с подходяща квалификация или на друга фирма за извършването на разследване на оплаквания и твърдения.

Документация на системата за контрол върху качеството (вж. параграф 57)

A73. Определянето на формата и съдържанието на документацията, доказваща дейността на всеки от елементите на системата за контрол върху качеството, е въпрос на преценка и зависи от редица фактори, които включват следните:

- размерът на фирмата и броят на офисите ѝ;
- естеството и сложността на фирмената практика и организация.

Например големите фирми могат да използват електронни бази данни, за да документират въпроси, като потвърждения на независимостта, оценки на резултатите от работата и резултати от проверките за текущо наблюдение.

A74. Подходящата документация, свързана с текущото наблюдение, включва например:

- процедури за текущо наблюдение, включително процедура за избор на приключени ангажименти за проверка;
- документ за оценката на:
 - спазването на професионалните стандарти и на приложимите правни и регулаторни изисквания;
 - дали системата за контрол върху качеството е била разработена по подходящ начин и се прилага ефективно; и
 - дали политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството са били прилагани по подходящ начин, така че докладите, които се издават от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, са подходящи за конкретните обстоятелства.
- идентифициране на установените несъответствия, оценка на техния ефект и база за определяне дали и какво допълнително действие е необходимо.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

A75. По-малките фирми могат да използват по-неформални методи при документирането на своите системи за контрол върху качеството, като например бележки на ръка, въпросници и формуляри.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И
СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, И ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И
СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 200

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15
декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Одит на финансови отчети.....	3-9
Дата на влизане в сила	10
Общи цели на одитора	11-12
Определения	13
Изисквания	
Етични изисквания свързани с одита на финансови отчети	14
Професионален скептицизъм	15
Професионална преценка.....	16
Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск ...	17
Провеждане на одит в съответствие с МОС.....	18-24
Приложение и други пояснителни материали	
Одит на финансови отчети.....	A1-A13
Етични изисквания свързани с одита на финансови отчети	A14-A17
Професионален скептицизъм	A18-A22
Професионална преценка	A23-A27
Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск...A28-A52	
Провеждане на одит в съответствие с МОС	A53-A76

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда общите отговорности на независимия одитор при провеждането на одит на финансови отчети в съответствие с МОС. По-конкретно, той излага общите цели на независимия одитор и обяснява естеството и обхвата на одит, разработен, за да даде възможност на независимия одитор да удовлетвори тези цели. Той обяснява и обхвата, авторитетността и структурата на МОС и включва изисквания, определящи общите отговорности на независимия одитор, приложими за всички одити, включително задължението за спазване на МОС. За краткост по-долу независимият одитор е наречен "одитор".
2. МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети, извършван от страна на одитор. Те следва да бъдат адаптирани както това е необходимо при съответните обстоятелства, когато се прилагат към одити на друга историческа финансова информация. МОС не са насочени към отговорностите на одитора, които могат да съществуват в законодателство, регулаторни документи или по друг начин, свързани, например, с публичното предлагане на ценни книжа. Такива отговорности могат да се различават от установените в МОС. Съответно, въпреки че одиторът може да счита някои аспекти на МОС полезни при такива обстоятелства, той носи отговорността да осигури спазването на съответните закони, регулаторни и професионални задължения.

Одит на финансови отчети

3. Целта на одита е да повиши степента на доверие на предвидените потребители във финансовия отчет. Това се постига чрез изразяването на мнение от страна на одитора за това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случая на повечето рамки с общо предназначение това мнение е за това дали финансовият отчет е представен достоверно във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа в съответствие с общата рамка. Одит, проведен в съответствие с МОС и съответните етични изисквания, дава възможност на одитора да формира такова мнение. (вж. параграф A1)
4. Финансовият отчет, предмет на одита, е този отчет на предприятието, изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление. МОС не налагат отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, и не се прилагат с приоритет над законите и нормативните разпоредби, които ръководят техните отговорности. Обаче, един одит в съответствие с МОС се провежда при предположението, че ръководството и, когато е уместно, лицата,

натоварени с общо управление признават някои отговорности, които са фундаментални за провеждането му. Одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общото управление, от техните отговорности. (вж. параграф A2-A11)

5. Като база за мнението на одитора МОС изискват от него да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения*, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Разумната степен на сигурност представлява високо ниво на сигурност. То се получава, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск (т.е., рискът одиторът да изрази неподходящо мнение, когато финансовият отчет съдържа съществени отклонения) до приемливо ниско ниво. Разумната степен на сигурност, обаче, не представлява абсолютно ниво на сигурност, тъй като са налице вътрешноприсъщи ограничения в одита, които водят до това, че повечето одиторски доказателства, въз основа на които одиторът прави заключенията си и базира одиторското мнение, по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. (вж. параграф A28-A52)
6. Концепцията за съществеността се прилага от одитора както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните отклонения върху одита и на некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет¹. Като цяло отклоненията, включително пропуските, се считат за съществени, ако, индивидуално или взети заедно, би могло разумно да се очаква, че ще повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет. Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на заобикалящите обстоятелства и се повлияват от възприятието от страна на одитора за нуждите от финансова информация на потребителите на финансовия отчет, както и от размера или характера на дадено отклонение, или комбинация от двете. Мнението на одитора разглежда финансовия отчет като цяло и следователно, одиторът не носи отговорност за разкриване на отклонения, които не са съществени за финансовия отчет като цяло.
7. МОС съдържат цели, изисквания и приложение и други пояснителни материали, които са разработени, за да подпомогнат одитора при получаване на разумна степен на сигурност. МОС изискват от одитора да упражнява професионална преценка и да поддържа отношение на

* отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящото издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език (бел. на редакторите на българското издание)

¹ МОС 320 "Ниво на същественост при планиране и изпълнение на одита" и МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита"

- професионален скептицизъм през целия период на планиране и провеждане на одита, както и, наред с всичко останало:
- Да идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, на основа на разбиране на предприятието и на неговата среда, включително на вътрешния контрол на предприятието;
 - Да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за това дали съществуват съществени отклонения, чрез разработването и изпълнението на подходящи процедури в отговор на оценените рискове;
 - Да формира мнение върху финансовия отчет, базирано на заключенията от получените одиторски доказателства.
8. Формата на изразеното от одитора мнение зависи от приложимата обща рамка за финансово отчитане и друг приложими закон или нормативна разпоредба. (вж. параграф A12-A13)
9. Одиторът може също да има определени други отговорности за комуникация и докладване във връзка с въпроси, възникващи в резултат на одита, на потребителите, ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или на страни извън предприятието. Тези отговорности може да са определени от МОС или от приложим закон или нормативна разпоредба².

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Общи цели на одитора

11. Общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети включват:
- (а) Получаване на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, като тя му дава възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и
- (б) Издаване на доклад върху финансовия отчет и комуникиране както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.
12. Във всички случаи, когато не може да бъде получена разумна степен на сигурност, и квалифицирано мнение, изразено в одиторския доклад, не е достатъчно при съществуващите обстоятелства за целите на докладване към предвидените потребители на финансовия отчет, МОС изискват от одитора да изрази отказ от изразяване на мнение или да се

² Вижте, например, МОС 260 "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" и параграф 43 от МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети"

оттегли (или откаже)³ от ангажимента, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Определения

13. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

(а) Приложима обща рамка за финансово отчитане – общата рамка за финансово отчитане, възприета от ръководството, и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет, или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба.

Терминът "обща рамка за достоверно представяне" се използва, за да се направи препратка към обща рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка и:

- (i) Потвърждава, изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от общата рамка; или
- (ii) Потвърждава изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. Такива отклонения се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

Терминът "обща рамка за съответствие" се използва, за да се направи препратка към общата рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в подточки (i) и (ii) по-горе.

(б) *Одиторско доказателство* — информацията, използвана от одитора при достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната данни и документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация. За целите на МОС:

- (i) Достатъчност на одиторските доказателства е мярка за тяхното количество. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, както и от качеството на такива одиторски доказателства.
- (ii) Уместността на одиторските доказателства е мярка за тяхното качество; а именно, тяхната същественост и надеждност при осигуряване на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

³ В МОС се използва само терминът „оттегляне”

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

(в) Одиторски риск — Рискът одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение в случаите, когато във финансовия отчет има съществени отклонения. Одиторският риск е функция на риска от съществени отклонения и риска на разкритията.

(г) Одитор — Терминът “одитор” се използва за рефериране към лице или лица, провеждащи одита, обикновено съдружник, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа за ангажимента, или, където е приложимо, към одиторска фирма. Когато МОС изрично предвиждат, че дадено изискване или отговорност следва да се изпълнява от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро термина “съдружник, отговорен за ангажимента”, отколкото термина “одитор”. Термините “съдружник, отговорен за ангажимента” и “одиторска фирма” следва да се разглеждат като правещи препратка към техните еквиваленти в публичния сектор, където това е уместно.

(д) Риск на разкритията – Рискът одиторските процедури, извършени от одитора за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво, да не разкрият отклонения, които съществуват и които биха могли да са съществени, индивидуално или като обща сума с други отклонения.

(е) Финансов отчет — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително съпътстващи пояснителни приложения, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена обща рамка за финансово отчитане. Съпътстващите пояснителни приложения обикновено включват обобщение на съществени счетоводни политики и друга пояснителна информация. Терминът “финансов отчет” обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет.

(ж) Историческа финансова информация – Информация, имаща изражение чрез финансови категории, по отношение на конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася за икономически събития, възникващи в минали периоди от време, или за икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.

(з) Ръководство – Лицето(та) с изпълнителна отговорност за осъществяване на дейностите на предприятието. За някои предприятия в някои юрисдикции ръководството включва част или всички от лицата, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на управителния съвет или собственика – управител.

(и) Отклонение – Разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовия отчет и сумата,

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Отклонение може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато одиторът изразява мнение дали финансовият отчет е представен достоверно във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа, отклоненията включват и онези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които по преценката на одитора са необходими, за да бъде представен финансовият отчет достоверно във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

(й) Предварително условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одитът, е – че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление признават и разбират, че имат следните отговорности, които са от изключителна важност за провеждането на одит в съответствие с МОС. А именно, отговорността за:

- (i) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително честното представяне, когато е уместно;
- (ii) за такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и
- (iii) предоставяне на одитора на:
 - а. Достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;
 - б. Допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и
 - в. Неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи че е необходимо да получи одиторски доказателства.

В случая на обща рамка за достоверно представяне, (i) по-горе може да бъде формулирано както следва „за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с общата рамка за финансово отчитане” или „за изготвяне на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа*, в съответствие с общата рамка за финансово отчитане”.

"Предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одита" може също да бъде наричано "предварително условие".

(к) Професионална преценка – Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в одиторските, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит.

(л) Професионален скептицизъм - Отношение, което включва подход на мислене “поставяне под въпрос”, запазване на повишено внимание към условия, които могат да посочват възможно отклонение, независимо дали дължащо се на грешка или измама, и критична оценка на одиторските доказателства.

(м) Разумна степен на сигурност – В контекста на одита на финансови отчети висока, но не абсолютна степен на сигурност.

(н) Риск от съществено отклонение – Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено отклонение преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:

(i) Вътрешноприсъщ риск — Податливостта към отклонение на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други отклонения, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(ii) Риск на контрола — Рискът, че може да съществуват отклонения в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или когато са обобщени с други отклонения, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието.

(о) Лица, натоварени с общо управление—Лице(а) или организация(и) (например, корпоративен попечител), натоварено с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата посока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отговорността за отчитане на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. За някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика – управител.

Изисквания

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети

14.Одиторът спазва свързаните етични изисквания, включително онези, които се отнасят до независимостта относно ангажименти за одит на финансови отчети. (вж. параграфи A14-A17)

Професионален скептицизъм

15.Одиторът планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелствата, които да доведат до наличие на съществени отклонения във финансовия отчет. (вж. параграфи A18-A22)

Професионална преценка

16.Одиторът упражнява професионална преценка при планирането и провеждането на одита на финансовите отчети. (вж. параграфи A23-A27)

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск

17.За получаване на разумна степен на сигурност одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво, което му дава възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение. (вж. параграфи A28-A52)

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Спазване на МОС, които са съответстващи при одита

18. Одиторът спазва всички МОС, които са съответстващи при одита. Един МОС е съответстващ при одита, когато той е в сила и обстоятелствата, които са адресирани от него, съществуват. (вж. параграфи A53-A57)

19.Одиторът притежава разбиране за пълния текст на даден МОС, включително неговото приложение и други пояснителни материали, за да разбере неговите цели и да прилага неговите изисквания по правилен начин. (вж. параграфи A58-A66)

20.Одиторът не прави изявление за спазване на МОС в своя доклад, освен ако не е спазил изискванията на този МОС и на всички други съответстващи при одита МОС.

Цели, посочени в отделните МОС

21.За постигане на общите цели на одитора, при планирането и изпълнението на одита той ползва целите, посочени в съответните МОС, като взема под внимание взаимовръзката между МОС, с цел: (вж. параграфи A67-A69)

(а) определяне дали са необходими други одиторски процедури в допълнение към посочените в МОС за постигане на целите, установени в МОС; и (вж. параграф A70)

(б) оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж. параграф A71)

Спазване на съответните изисквания

22. Предмет на параграф 23 одиторът спазва всяко изискване на даден МОС, освен ако при съществуващите обстоятелства на одита:

(а) целият МОС не е уместен; или

(б) изискването не е уместно, тъй като то е условно и условието за него не съществува. (вж. параграфи А72-А73)

23. При извънредни обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да се отклони от определено уместно изискване в даден МОС. При такива обстоятелства той изпълнява алтернативни одиторски процедури за постигане целта на това изискване. Необходимостта одиторът да се отклони от определено уместно изискване се очаква да възникне единствено, когато изискването е за изпълнение на конкретна процедура, а в специфичните обстоятелства на одита тази процедура би била неефективна за постигане целта на изискването. (вж. параграф А74)

Невъзможност за постигане на дадена цел

24. Ако дадена цел в определен МОС (който се спазва в даден ангажимент) не може да бъде постигната, одиторът оценява дали това ще му попречи при постигането на общите цели и следователно дали това ще изисква от него, в съответствие с МОС, да модифицира одиторското мнение или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба. Невъзможността за постигане на дадена цел представлява съществен въпрос, изискващ наличие на документация в съответствие с МОС 230 ⁴. (вж. параграфи А75-А76)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Одит на финансови отчети

Обхват на одита (вж. параграф 3)

А1. Мнението на одитора върху финансовия отчет разглежда дали той е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това мнение е обичайно за всички одити на финансови отчети. Следователно, мнението на одитора не изразява сигурност, например, за бъдещата жизнеспособност на предприятието, нито за ефективността или ефикасността, с която ръководството е провеждало делата на предприятието. В някои юрисдикции, обаче, приложимият закон или нормативна разпоредба може да изискват от одиторите да предоставят мнение по други конкретни въпроси, като например, ефективността на вътрешния контрол, или съответствието на отделния доклад на ръководството с финансовия отчет. Въпреки че МОС включват изисквания и насоки по отношение на тези въпроси, в степента в която те са съществени за формирането на мнение върху финансовия отчет, от одитора се изисква да извърши допълнителна работа, ако има допълнителни отговорности за предоставянето на такъв тип мнения.

Изготвяне на финансови отчети (вж. параграф 4)

⁴ МОС 230 "Одиторска документация, параграф 8 (в).

A2. Закон или нормативна разпоредба могат да установят отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, по отношение на финансовото отчитане. Обаче, степента на тези отговорности, както и начинът, по който са описани, могат да се различават в отделните юрисдикции. Въпреки тези различия, одит в съответствие с МОС се провежда при предварителното условие, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, признават и разбират своята отговорност за:

- (а) За изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане включително честното представяне, когато е уместно;
- (б) За такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и
- (в) Предоставяне на одитора на:
 - (i) достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;
 - (ii) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и
 - (iii) неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи че е необходимо да получи одиторски доказателства.

A3. Изготвянето на финансовия отчет от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление изисква:

- идентифицирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане в контекста на други свързани с това закони или нормативни разпоредби;
- изготвянето на финансовия отчет в съответствие с тази обща рамка;
- включването на подходящото описание на тази обща рамка във финансовия отчет.

Изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да упражнява преценка при определянето на приблизителни счетоводни оценки, които да са разумни в съществуващите обстоятелства, както и да избере и да прилага подходящи счетоводни политики. Тези преценки се правят в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A4. Финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, която е разработена, за да удовлетвори:

- общите потребности от финансова информация на широка кръг потребители (например, "финансов отчет с общо предназначение"); или
- потребностите от финансова информация на конкретни потребители (например, "финансов отчет със специално предназначение").

A5. Приложимата обща рамка за финансово отчитане често обхваща стандарти за финансово отчитане, създадени от оправомощена или призната организация, изготвяща стандарти, или законодателни или нормативни изисквания. В някои случаи общата рамка за финансово отчитане може да обхваща както стандарти за финансово отчитане, създадени от упълномощена или призната организация, изготвяща стандарти, така и законодателни или нормативни изисквания. Други източници могат да предоставят насоки за приложението на приложимата обща рамка за финансово отчитане. В някои случаи тя може да обхваща и тези други източници или може дори да се състои единствено от тези източници. Те могат да включват:

- Правната и етична среда, включително закони, нормативни разпоредби, съдебни решения и професионални етични задължения във връзка със счетоводни въпроси;
- Публикувани счетоводни разяснения с различна степен на авторитетност, издадени от организации, изготвящи стандарти, професионални или регулаторни организации;
- Публикувани становища с различна степен на авторитетност по нововъзникващи счетоводни въпроси, издадени от организации, изготвящи стандарти, професионални или регулаторни организации;
- Обща и отраслова практика, която е широко призната и често прилагана; и
- Счетоводна литература.

Когато съществуват противоречия между общата рамка за финансово отчитане и източниците, от които може да се получават насоки за нейното приложение, или сред източниците, които обхващат общата рамка за финансово отчитане, с приоритет се прилага най-авторитетния източник.

A6. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет. Въпреки че общата рамка може да не посочва конкретно как да се отчитат счетоводно или да се оповестяват всички сделки или събития, тя обикновено залага достатъчно широкообхватни принципи, които могат да служат като база за разработване и приложение на конкретни счетоводни политики, които да са последователни с концепциите, залегнали в изискванията на общата рамка.

A7. Някои общи рамки за финансово отчитане са “общи рамки за достоверно представяне”, докато други са “общи рамки за съответствие”. Общите рамки за финансово отчитане, които обхващат основно стандарти за финансово отчитане, изготвени от организация, упълномощена или призната за публикуването на стандарти, които следва да се използват за изготвянето на финансови отчети, често са разработени за постигане на достоверно представяне, например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), публикувани от Съвета за Международни счетоводни стандарти (СМСС).

A8. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане също определят какво представлява пълен финансов отчет. В случая на редица

обща рамка, финансовият отчет е предвиден да предостави информация за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. За тези обща рамка, пълният финансов отчет включва баланс, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и свързаните пояснителни приложения. За някои други обща рамка за финансово отчитане, един елемент на финансовия отчет и свързаните пояснителни приложения може да представлява пълн финансов отчет:

- Например, Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) "Финансово отчитане на парична база", публикуван от Съвета за Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, посочва, че основният финансов отчет е отчета за паричните постъпления и плащания, когато предприятие от публичния сектор изготвя финансов си отчет в съответствие с МССПС.
- Други примери за един финансов отчет, всеки от които би включвал съответните пояснителни приложения, включват:
 - баланс
 - отчет за доходите или отчет за дейността
 - отчет за неразпределената печалба
 - отчет за паричните потоци
 - отчет за активите и пасивите, които не включват собствения капитал на собственика
 - отчет за промените в собствения капитал на собственика
 - отчет за приходите и разходите
 - отчет за дейността по продуктови линии.

A9. МС 210 установява изискванията и предоставя насоки относно определянето на приемливостта на приложимата обща рамка за финансово отчитане⁵. МС 800 разглежда конкретните съображения в случаите когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение⁶.

A10. Поради важността на предварителното условие за провеждане на одита, от одитора се изисква да получи съгласие от страна на ръководството и, където е уместно, от страна на лицата, натоварени с общо управление, че те потвърждават и разбират своите отговорности, изложени в параграф A2 като предварително условие за приемане на одиторския ангажимент⁷.

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

A11. Назначенията за одити на финансови отчети на предприятия от публичния сектор могат да бъдат по-широкообхватни от тези за други предприятия. В резултат на това, предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството, върху което се провежда одита на финансовия отчет на

⁵ МС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти, параграф 6 (а)

⁶ МС 800 "Конкретни съображения - одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с обща рамка със специално предназначение", параграф 8

⁷ МС 210 , параграф 6 (б)

предприятие от публичния сектор, може да включва допълнителни отговорности, като например отговорност за изпълнение на сделки и операции, и събития в съответствие със закон, нормативна разпоредба или друго правомощие⁸.

Формат на мнението на одитора (вж. параграф 8)

A12. Мнението, изразено от одитора, се отнася за това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Форматът на мнението на одитора, обаче, зависи от приложимата обща рамка за финансово отчитане и други приложими закон или нормативна разпоредба. Повечето общи рамки за финансово отчитане включват изисквания, свързани с представянето на финансовия отчет; за такива общи рамки, *изготвянето* на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане включва *представяне*.

A13. Когато общата рамка за финансово отчитане е за “достоверно представяне”, какъвто обикновено е случая за финансовите отчети с общо предназначение, мнението, изисквано от МОС, е за това дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички аспекти, или дали дава вярна и честна представа. Когато общата рамка за финансово отчитане е за “съответствие”, изискваното мнение е за това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с общата рамка. Освен ако не е изрично упоменато друго, препратките в МОС към мнението на одитора обхващат и двата формата на мнение.

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчет (вж. параграф 14)

A14. Одиторът е обект на съответните етични изисквания, включително отнасящите се за независимостта относно ангажименти за одит на финансови отчети. Съответните етични изисквания обикновено включват Част А и Част Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се за одита на финансови отчети, наред с националните изисквания, които са по-рестриктивни.

A15. Част А от Кодекса на СМСЕС определя фундаменталните принципи за професионална етика, отнасящи се за одитора при провеждането на одит на финансови отчети, и предоставя концептуална рамка за приложението на тези принципи. Фундаменталните принципи, които Кодексът на СМСЕС изисква от одитора да спазва, са:

- (а) почтеност;
- (б) обективност;
- (в) професионална компетентност и надлежна грижа;
- (г) конфиденциалност; и
- (д) професионално поведение.

⁸ Вж. параграф A57

Част Б от Кодекса на СМЕС илюстрира по какъв начин следва да се прилага концептуалната рамка в конкретни ситуации.

- A16. В случая на ангажимент за одит е от публичен интерес и, поради това, че Кодексът на СМЕС го изисква, одиторът трябва да е независим от предприятието, предмет на одита. Кодексът на СМЕС описва независимостта като включваща както независимост на мнението, така и независимост на поведението. Независимостта на одитора от предприятието запазва неговата способност да формира мнение без да бъде засегнат от влияния, които биха могли да компрометират мнението. Независимостта повишава способността на одитора да действа почтено, да бъде обективен и да поддържа отношение на професионален скептицизъм.
- A17. Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1⁹ или националните изисквания, които са поне толкова важни¹⁰, се занимават с отговорностите на фирмата за създаване и поддържане на система за контрол върху качеството на одиторските ангажименти. МСКК 1 излага отговорностите на фирмата за установяване на политика и процедури, разработени, за да й осигурят разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват съответните етични изисквания, включително онези, свързани с независимостта¹¹. МОС 220 излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение на съответните етични изисквания. Те включват да бъде бдителен чрез наблюдение или извършване на запитвания, когато е необходимо, за доказателства за неспазване на съответните етични изисквания от членовете на екипа за ангажимента, определяне на подходящи действия, ако на съдружника, отговорен за ангажимента, му станат известни въпроси, които показват, че членове на екипа за ангажимента не са спазили съответните етични изисквания, и достигане до заключение за спазването на изискванията за независимост, които са приложими към ангажимента за одит¹². МОС 220 отчита, че екипът за ангажимента има право да се позовава на системата за контрол върху качеството на фирмата за удовлетворяване на отговорностите си по отношение на процедурите за контрол върху качеството, приложими към индивидуалния ангажимент за одит, освен ако информацията, предоставена от фирмата или от други страни не предполага друго.

Професионален скептицизъм (вж. параграф 15)

⁹ Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 „Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.”

¹⁰ Вж. МОС 220 „Контрол върху качеството на одити на финансови отчети”, параграф 2.

¹¹ МСКК 1, параграфи 20-24

¹² МОС 220, параграфи 9-11.

- A18. Професионалният скептицизъм включва запазването на повишено внимание, например, по отношение на:
- одиторски доказателства, които противоречат на други получени одиторски доказателства;
 - информация, която поставя под въпрос надеждността на документите и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани като одиторски доказателства;
 - условия, които може би показват възможна измама;
 - обстоятелства, които предполагат необходимост от одиторски процедури в допълнение към изискваните от МОС.
- A19. Поддържането на професионален скептицизъм през цялото време на одита е необходимо, ако одиторът иска, например, да намали риска от:
- пропускане на необичайни обстоятелства;
 - твърде о широко обхващане при формиране на заключенията от наблюденията по време на одита;
 - използване на неподходящи предположения при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценката на резултатите от тях.
- A20. Професионалният скептицизъм е необходим за критичната оценка на одиторските доказателства. Това включва поставяне под въпрос на противоречащи си одиторски доказателства и на надеждността на документите и отговорите от проучващите запитвания и другата информация, получена от ръководството и от лицата, натоварени с общо управление. Това включва също разглеждане на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на обстоятелствата, например, в случаите когато съществуват рискови фактори за измама и един единствен документ от естество, което е податливо на измама, е единственото поддържащо доказателство за съществена сума във финансовия отчет.
- A21. Одиторът може да приеме регистрите и документите като автентични, освен ако няма причина да счита обратното. Независимо от това, от одитора се изисква да прецени надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство¹³. В случай на съмнение относно надеждността на информацията или индикации за възможна измама (например, ако условията, идентифицирани по време на одита, карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен или, че условията в даден документ може да са били подправени), МОС изисква от него да проучи допълнително и да определи дали за разрешаване на въпроса са необходими модификации или допълнения към одиторските процедури¹⁴.
- A22. От одитора не може да се очаква да пренебрегне миналия опит по отношение честността и почтеността на ръководството предприятието и

¹³ МОС 500 "Одиторски доказателства", параграфи 7-9

¹⁴ МОС 240, параграф 13; МОС 500, параграф 11; и МОС 505 "Външни потвърждения, параграфи 10-11 и 16

лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, мнението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени, не освобождава одитора от необходимостта да поддържа отношение на професионален скептицизъм или ни му позволява да бъде удовлетворен от по-малко от убеждаващи одиторски доказателствапри получаването на разумна степен на сигурност.

Професионална преценка (вж. параграф 16)

A23. Професионалната преценка е от изключителна важност за правилното провеждане на одита. Това е така, тъй като тълкуването на съответните етични изисквания и на МОС и информираните решения, които са необходими през целия одит, не могат да бъдат взети без приложението на подходящи познания и опит към фактите и обстоятелствата. Професионалната преценка е необходима в частност по отношение на решения за:

- нивото на същественост и одиторския риск;
- характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, използвани за удовлетворяване на изискванията на МОС и за събиране на одиторски доказателства;
- оценката дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и дали е необходимо да се направи нещо повече, за да се постигнат целите на МОС и следователно, общите цели на одитора;
- оценката на преценките на ръководството при приложението на приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието;
- формирането на заключения на базата на получените одиторски доказателства, например, преценка на разумността на приблизителните оценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

A24. Отличителна характеристика на професионалната преценка, очаквана от одитора, е, че тя се упражнява от одитор, чието обучение, познания и опит са го подпомогнали за развиване на необходимите компетентност (знания и опит) за постигане на разумни преценки.

A25. Упражняването на професионална преценка във всеки конкретен случай се базира на фактите и обстоятелствата, които са известни на одитора. Консултации по различни или спорни въпроси в процеса на изпълнение на одита, както в рамките на екипа за ангажимента, така и между екипа за ангажимента и други лица на подходящо ниво във и извън фирмата, като например изискваните от МОС 220 ¹⁵, подпомагат одитора при извършването на информирани и разумни преценки.

A26. Професионалната преценка може да бъде оценена въз основа на това дали направената такава отразява компетентното приложение на одиторските и счетоводните принципи и дали е подходяща в светлината на и последователна по отношение на фактите и обстоятелствата, които са били известни на одитора до датата на одиторския доклад.

¹⁵ МОС 220 , параграф 18

A27. Професионална преценка е необходимо да се упражнява през целия одит. Тя трябва също така да бъде подходящо документирана. В това отношение от одитора се изисква да изготвя одиторска документация достатъчна, за да даде възможност на опитен одитор, който преди не е имал връзка с одита, да разбере съществените професионални преценки, направени при достигането до заключенията по съществените въпроси, възникващи по време на одита¹⁶. Професионалната преценка не следва да се използва като обосновка за решения, които не са подкрепени по друг начин от фактите и обстоятелствата на ангажимента, или от достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск (вж. параграфи 5 и 17)

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства

A28. В подкрепа на одиторското мнение доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени по време на одита. Те могат, обаче, да включват и информация, получена от други източници, като например, предишни одити (при условие, че одиторът е определил дали са възникнали промени спрямо предишния одит, които могат да се отразят върху тяхната уместност за текущия одит¹⁷) или процедурите за контрол върху качеството за приемане и продължаване на ангажменти за клиенти на фирмата. В допълнение към другите източници от и извън предприятието, счетоводните му регистри представляват важен източник на одиторски доказателства. Също така, информация, която може да се използва като одиторски доказателства, може да е изготвена от експерт, назначен или ангажиран от предприятието. Одиторските доказателства включват както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение, в някои случаи, липсата на информация (например, отказ на ръководството да предостави искано изявление) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство. По-голямата част от работата на одитора при формиране на неговото мнение включва получаването и оценяването на одиторски доказателства.

A29. Достатъчността и уместността на одиторските доказателства са взаимно свързани. Достатъчността е мярка за количеството одиторски доказателства. Количеството, което е необходимо, се повлиява от оценката на одитора за рисковете от отклонения (колкото по-високи са оценените рискове, толкова повече одиторски доказателства е вероятно да бъдат изисквани), а също и от качеството на тези одиторски доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко може

¹⁶ МОС 230, параграф 8

¹⁷ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда", параграф 9

да са необходими). Получаването на повече одиторски доказателства, обаче, не може да компенсира тяхното лошо качество.

- A30. Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства; а именно, тяхната адекватност и надеждност при осигуряване на подкрепа за заключенията, върху които е базирано одиторското мнение. Надеждността на дадено доказателство се повлиява от неговия източник и характер, и зависи от конкретните обстоятелства, при които то е получено.
- A31. Дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво и следователно, да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, въз основа на които да базира одиторското мнение, е въпрос на професионална преценка. МОС 500 и други свързани МОС определят допълнителни изисквания и предоставят допълнителни насоки, приложими в процеса на одита, относно съображенията на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Одиторски риск

- A32. Одиторският риск е функция на рисковете от съществени отклонения и риска на разкритията. Оценката на рисковете се базира на одиторски процедури за получаване на информацията, необходима за тази цел и получените по време на одита доказателства. Оценката на рисковете е по-скоро въпрос на професионална преценка, отколкото нещо, което подлежи на прецизно измерване.
- A33. За целите на МОС одиторският риск не включва риска, че одиторът може да изрази мнение, че финансовият отчет съдържа съществени отклонения, когато това не е така. Този риск обикновено е незначителен. В допълнение, одиторският риск е технически термин, свързан с процеса на одитиране; той не прави препратка към бизнес рисковете на одитора, като например загуби от съдебни дела, негативна публичност или други събития, възникващи във връзка с одита на финансовия отчет.

Рискове от съществени отклонения

A34. Рискове от съществени отклонения могат да съществуват на две нива:

- на ниво цялостен финансов отчет; и
- на ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

- A35. Рисковете от съществени отклонения на ниво цялостен финансов отчет се отнася за рисковете от съществени отклонения, които са широко разпространени във финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност.
- A36. Рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност се оценяват, за да се определи характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства дават възможност на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет

при приемливо ниско ниво на одиторски риск. Одиторите използват различни подходи за постигане на целта за оценка на рисковете от съществени отклонения. Например, одиторът може да използва модел, който има математическо изражение за общата взаимовръзка между компонентите на одиторския риск, за да определи приемливото ниво на риска на разкритията. Някои одитори считат такъв един модел за полезен при планирането на одиторските процедури.

- A37. Рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност включват два компонента: вътрешноприсъщ риск и риск на контрола. Вътрешноприсъщият риск и рискът на контрола са рискове на предприятието; те съществуват независимо от одита на финансовия отчет.
- A38. Вътрешноприсъщият риск е по-висок за някои твърдения за вярност и свързани с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, отколкото за други. Например, той може да е по-висок за сложни изчисления или за сметки, включващи суми, получени на базата на счетоводни приблизителни оценки, които са предмет на значителна несигурност на определянето им. Външни обстоятелства, пораждащи бизнес рискове, могат също да повлияят върху вътрешноприсъщия риск. Например, развитието на технологиите може да направи конкретен продукт морално остарял, като по този начин може да направи материалните запаси по-податливи на надценяване. Факторите в предприятието и от неговата среда, които са свързани с няколко или с всички класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, също могат да повлияят върху вътрешноприсъщия риск, свързан с конкретно твърдение за вярност. Такива фактори могат да включват, например, липса на достатъчно оборотни средства за продължаване на дейността или индустрия (отрасъл) в спад, характеризираща се с голям брой фалити на фирми.
- A39. Рискът на контрола е функция на ефективността на разработването, приложението и поддържането на вътрешния контрол от страна на ръководството за адресиране на идентифицирани рискове, които застрашават постигането на целите на предприятието, свързани с изготвянето на неговия финансов отчет. Вътрешният контрол, обаче, независимо колко добре е разработен и функционира, може единствено да намали, но не и да елиминира рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, поради вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Те включват, например, възможността за възникване на човешки грешки или грешки, или заобикаляне на контролите по силата на тайно споразумение или неправилното им заобикаляне от страна на ръководството. Съответно, винаги ще съществува известен риск на контрола. МОС предоставят условията, при които от одитора се изисква, или той може да избере да тества оперативната ефективност на определени контроли при определянето на

характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които следва да бъдат изпълнени¹⁸.

- A40. МОС обикновено не правят препратка отделно към вътрешноприсъщия риск и към риска на контрола, вместо това те правят препратка към комбинирана оценка на "рисковете от съществени отклонения". Одиторът, обаче, може да направи отделни или комбинирани оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и практически съображения. Оценката на рисковете от съществени отклонения може да се изразява количествено, като например чрез проценти, или неколичествено. Във всеки случай, необходимостта одиторът да направи подходящи оценки на риска е по-важна от самите различни подходи, чрез които това може да се направи.
- A41. МОС 315 определя изискванията и предоставя насоки за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Риск на разкритията

- A42. За определено ниво на одиторски риск, приемливото ниво на риска на разкритията е обратно пропорционално на оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност. Например, колкото по-големи са рисковете от съществени отклонения, които одиторът вярва, че съществуват, толкова по-малък трябва да е рискът на разкритията, който може да бъде приет, и съответно, толкова по-убеждаващи одиторски доказателства, се изискват от одитора.
- A43. Рискът на разкритията е свързан с характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които одиторът е определил за да се сведе одиторският риск до приемливо ниско ниво. Следователно, той е функция на ефективността на дадена одиторска процедура и на нейното приложение от страна на одитора. Въпроси като например:
- адекватно планиране;
 - подходящо включване на персонал в екипа за ангажимента;
 - отношение на професионален скептицизъм; и
 - надзор и преглед на извършената одиторска работа

спомагат да се повиши ефективността на дадена одиторска процедура и на нейното приложение и да се намали вероятността одиторът да избере неподходяща одиторска процедура, да приложи погрешно подходяща одиторска процедура, или да изтълкува погрешно резултатите от одита.

- A44. МОС 300¹⁹ и МОС 330 установяват изискванията и предоставят насоки за планирането на одита на финансовия отчет и процедурите в отговор от страна на одитора спрямо оценените рискове. Рискът на разкритията, обаче, може единствено да се намали, но не и да се елиминира, поради

¹⁸ МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове", параграфи 7-17

¹⁹ МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети"

вътрешноприсъщите ограничения на одита. Съответно, винаги ще съществува известен риск на разкритията.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

А45. От одитора не се очаква и той не може да сведе одиторския риск до нула и, следователно, не може да получи абсолютна сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка. Това е така, тъй като съществуват вътрешноприсъщи ограничения в одита, които възникват в резултат на това, че повечето одиторски доказателства, върху които одиторът базира заключенията и одиторското си мнение, са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. Вътрешноприсъщите ограничения на одита възникват от:

- същността и характера на финансовото отчитане;
- естеството и характера на одиторските процедури; и
- необходимостта одитът да бъде проведен в рамките на разумен период от време и при разумна цена.

Същности и характер на финансовото отчитане

А46. Изготвянето на финансовия отчет включва упражняването на преценка от страна на ръководството при приложението на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието към фактите и обстоятелствата на предприятието. В допълнение, редица позиции от финансовия отчет включват субективни решения или оценки, или определена степен на несигурност, и е възможно да съществува поредица от приемливи тълкувания или преценки, които могат да бъдат направени. Следователно, някои позиции във финансовия отчет са предмет на вътрешноприсъщо ниво на променливост, която не може да бъде елиминирана чрез приложението на допълнителни одиторски процедури. Например, често това е така във връзка с определени приблизителни счетоводни преценки. Независимо от това МОС изискват одиторът да разгледа конкретно дали приблизителните счетоводни оценки са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане и свързаните оповестявания, и качествените аспекти на счетоводната практика на предприятието, включително индикатори за възможна предубеденост в преценките на ръководството²⁰.

Характер на одиторските процедури

А47. Има практически и правни ограничения върху способността на одитора да получи одиторски доказателства. Например:

- Съществува възможност ръководството или други лица да не предоставят, преднамерено или непреднамерено, пълната информация, която е съществена за изготвянето на финансовия отчет, или която е поискана от одитора. Съответно, одиторът не може да бъде сигурен за

²⁰ МОС 540 "Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и свързани оповестявания" и МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 12

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

пълнотата на информацията, въпреки че той е изпълнил одиторски процедури за получаване на сигурност, че е получена цялата съществена информация.

- Измамите могат да включват сложни и внимателно организирани схеми, разработени за тяхното прикриване. Следователно, одиторските процедури, използвани за събиране на одиторски доказателства, може да са неефективни за разкриването на умишлено отклонение, което включва, например, тайно споразумение за подправяне на документация, което може да накара одитора да вярва, че одиторските доказателства са валидни, когато това не е така. Одиторът нито е обучен, нито от него се очаква да бъде експерт по автентичността на документите.
- Одитът не представлява официално разследване за предполагаемо нарушение. Съответно, одиторът няма конкретни законови правомощия, като например правомощия за обиск, които биха могли да са необходими за такова разследване.

Своевременност на финансовата отчетност и баланс между ползи и разходи

A48. Въпросът за сложността, времето или свързаните с това разходи сам по себе си не е валидно основание за одитора, за да пропусне дадена одиторска процедура, за която не съществува алтернатива или, за да бъде удовлетворен от одиторски доказателства, които са по-малко от убеждаващи. Подходящото планиране помага да се осигури достатъчно време и да се предоставят ресурси за провеждането на одита. Независимо от това, уместността на информацията и следователно нейната стойност, има тенденция да намалява във времето и трябва да се намери баланс между надеждността на информацията и цената за нея. Това се отчита в някои общи рамки за финансово отчитане (вижте, например, "Общата рамка за изготвяне и представяне на финансови отчети" на СМСС). Следователно, съществува очакване от потребителите на финансовия отчет, че одиторът ще формира мнение върху него в рамките на разумен период от време и на разумна цена, отчитайки, че е практически невъзможно да се адресира и обхване цялата информация, която може да съществува, или за проучване на всеки въпрос изчерпателно, при предположението, че информацията е грешна или подправена до доказване на обратното.

A49. Следователно, за одитора е необходимо:

- да планира одита така, че той да бъде проведен по ефективен начин;
- да насочи одиторските усилия към области, за които се очаква в най-голяма степен да съдържат рискове от съществени отклонения;
- да използва тестване и други средства за проверка на популациите за отклонения.

A50. В светлината на подходите, описани в параграф A49 МОС съдържат изисквания за планирането и провеждането на одита и изискват одитора, наред с всичко друго:

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

- да има база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност чрез изпълнение на процедури за оценка на риска и свързани действия²¹; и
- да използва тестване и други средства за проверка на популациите, по начин който предоставя разумна база, за да може одиторът да направи заключения за популацията²².

Други въпроси, които се отразяват върху вътрешноприсъщите ограничения на одита

A51. В случая на някои твърдения за вярност или предмети, потенциалните ефекти на вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрие съществени отклонения, са особено важни. Тези твърдения за вярност или предмети включват:

- Измама, в частност измама, включваща висшето ръководство или тайно споразумение. За подробна дискусия вижте МОС 240 ;
- Съществуване и пълнота на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. За подробна дискусия вижте МОС 550²³;
- Възникване на несъответствие със закони и нормативни разпоредби. За подробна дискусия вижте МОС 250²⁴;
- Бъдещи събития или условия, които могат да принудят предприятието да преустанови съществуването си като действащо предприятие. За подробна дискусия вижте МОС 570²⁵.

Съответните МОС идентифицират специфичните одиторски процедури, които спомагат за смекчаването на ефекта на вътрешноприсъщите ограничения.

A52. Поради вътрешноприсъщите ограничения в одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени отклонения във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори ако одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с МОС. Съответно, последващото разкриване на съществено отклонение във финансовия отчет в резултат на измама или грешка, само по себе си не е индикатор за невъзможност за провеждане на одита в съответствие с МОС. Вътрешноприсъщите ограничения на одита, обаче, не са основание одиторът да бъде удовлетворен от помалко от убеждаващи одиторски доказателства. Дали одиторът е провел одит в съответствие с МОС се определя от изпълнените одиторски процедури в съществуващите обстоятелства, достатъчността и уместността на получените в резултат на това одиторски доказателства и уместността на одиторския доклад въз основа на оценката на тези доказателства в светлината на общите цели на одитора.

²¹ МОС 315 , параграфи 5-10

²² МОС 330 ; МОС 500 ; МОС 520 "Аналитични процедури и МОС 530 "Одиторски извадки"

²³ МОС 550 "Свързани лица"

²⁴ МОС 250 "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети"

²⁵ МОС 570 "Действащо предприятие"

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Характер на МОС (вж. параграф 18)

- A53. Взети заедно МОС предоставят стандартите за работата на одитора при изпълнение на общите цели на одитора. МОС разглеждат общите отговорности на одитора, както и допълнителните съображения на одитора, свързани с приложението на тези отговорности към специфични въпроси.
- A54. Обхватът, датата на влизане в сила и каквото и било конкретно ограничение върху приложимостта на специфичен МОС е ясно изложено в МОС. Освен ако не е упоменато друго в МОС на одитора е разрешено да прилага МОС преди датата на влизане в сила, посочена в него.
- A55. При изпълнението на одита от одитора може да се изисква да спазва законови или нормативни изисквания в допълнение към МОС. МОС не се прилагат с приоритет пред закона или нормативната разпоредба, която ръководи одита на финансови отчети. В случай, че такъв закон и нормативна разпоредба се различават от МОС, одит, проведен единствено в съответствие със закон и нормативна разпоредба, не отговаря автоматично на изискванията на МОС.
- A56. Одиторът може също да проведе одит в съответствие както с МОС, така и с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция или държава. В такива случаи в допълнение към спазването на всеки от МОС, съществен за одита, може да е необходимо одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да спазва изискванията на съответните стандарти в тази юрисдикция или държава.

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

- A57. МОС са уместни за ангажименти в публичния сектор. Отговорностите на одитор в публичния сектор, обаче, може да бъдат повлияни от одиторския мандат, или от задължения на предприятията от публичния сектор, възникващи по силата на закон, нормативна разпоредба или друго правомощие (като например министерски постановления, изисквания на правителствената политика, или решения на правораздавателните органи), които могат да обхващат по-широк гама от одита на финансовия отчет в съответствие с МОС. Тези допълнителни отговорности не са разгледани в МОС. Те могат да бъдат разгледани в становища на Международната организация на върховните одиторски институции или на национални органи, изготвящи стандарти, или в насоки, разработени от правителствени одиторски агенции.

Съдържание на МОС (вж. параграф 19)

- A58. В допълнение към целите и изискванията, даден МОС съдържа свързаните насоки под формата на приложение и други пояснителни материали. Той може да съдържа и уводен материал, който предоставя контекста, свързан с правилното разбиране на МОС, и определения. Следователно, пълният текст на даден МОС е съществен за разбирането

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

на целите, упоменати в него и правилното приложение на неговите изисквания.

A59. Когато е необходимо, приложението и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията на даден МОС и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща;
- да включват примери на процедури, които могат да бъдат подходящи в съществуващите обстоятелства.

Въпреки че тези насоки сами по себе си не налагат изискване, те са съществени за правилното приложение на изискванията на МОС. Приложението и другите пояснителни материали предоставят и обща информация за въпросите, адресирани в МОС.

A60. Съпътстващите приложения представляват част от приложението и другите пояснителни материали. Целта и предвидената употреба на тези съпътстващи приложения са обяснени в основния текст на свързания МОС или в заглавието и уводната част на самото приложение.

A61. Уводната част може да включва, както това е необходимо, такива въпроси като обяснение на:

- целта и обхвата на МОС, включително по какъв начин този МОС е свързан с други МОС;
- предмета на МОС;
- съответните отговорности на одитора и на други лица във връзка с предмета на МОС;
- контекста, в който е поставен МОС.

A62. В отделен раздел под заглавието "Определения" МОС може да включва описание на значенията, дадени на някои термини за целите на МОС. Те се предоставят, за да се подпомогне последователното приложение и тълкуване на МОС, и не са предвидени да се прилагат с приоритет над дефиниции, които могат да бъдат дадени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Освен ако не е упоменато друго, тези термини имат същите значения във всички МОС. Речникът на термините, отнасящ се за международните стандарти, публикуван от Съвета по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност в *Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, издаден от МФС, съдържа пълен списък на термините, чиито определения са дадени в МОС. Той включва и описания на други термини, които са използвани в МОС, за да се подпомогне общото и последователно тълкуване и превод.

A63. Където е уместно, в приложението и в другите пояснителни материали на даден МОС са включени и допълнителни въпроси, специфични за одитите на малки предприятия и предприятия в публичния сектор. Тези допълнителни въпроси подпомагат приложението на изискванията на

МОС при одита на тези предприятия. Те, обаче, не ограничават или намаляват отговорността на одитора да прилага и спазва изискванията на МОС.

Въпроси, специфични за малки предприятия

А64. За целите на упоменаването на допълнителни съображения при одита на малки предприятия, терминът "малко предприятие" се използва за предприятие, което обикновено има качествени характеристики като например:

- (а) концентрация на собствеността и управлението в малък брой лица (често едно лице – или физическо, или друга компания, която притежава предприятието, при условие, че собственикът демонстрира съответните качествени характеристики); и
- (б) едно или повече от изброените по-долу:
 - (i) ясни и прости сделки и операции;
 - (ii) не сложна система на отчитане и документация;
 - (iii) ограничен брой линии на бизнес и малко продукта в тях;
 - (iv) ограничен брой вътрешни контроли;
 - (v) ограничен брой нива на управление с отговорност за широка гама контроли; или
 - (vi) ограничен брой персонал, като много от членовете му имат широка гама задължения.

Тези качествени характеристики не са изчерпателни, те не са ексклузивни за малките предприятия, и не е задължително малките предприятия да демонстрират непременно всички тези характеристики.

А65. Въпросите, специфични за малките предприятия, включени в МОС, са разработени предимно с оглед на такива, които не се търгуват на фондови борси. Някои въпроси за разглеждане, обаче, може да са полезни при одити на малки предприятия, които се търгуват на борсите.

А66. МОС наричат собственика на малко предприятие, който ежедневно участва в ръководството на предприятието, "собственик – управител/директор".

Цели, посочени в индивидуални МОС (вж. параграф 21)

А67. Всеки МОС съдържа една или повече цели, които осигуряват връзка между изискванията и общите цели на одитора. Целите в отделните МОС служат, за да фокусират вниманието на одитора върху желания резултат от този МОС, като са достатъчно конкретни, за да го подпомогнат при:

- разбирането за това какви потребности трябва да бъдат удовлетворени и, когато е необходимо, подходящите средства за това; и
- решаване дали е необходимо да се извърши нещо повече за постигането им при конкретните обстоятелства на одита.

А68. Целите следва да бъдат разбирани в контекста на общите цели на одитора, посочени в параграф 11 от настоящия МОС. Както по отношение на

общите цели на одитора, способността за постигане на индивидуална цел е по същия начин предмет на вътрешноприсъщите ограничения на одита.

- A69. При използването на целите от одитора се изисква да разглежда взаимовръзката между МОС. Това е така, защото както е посочено в параграф A53, МОС в някои случаи разглеждат общи отговорности, а в други – приложението на тези отговорности към конкретни въпроси. Например, настоящият МОС изисква от одитора да възприеме отношение на професионален скептицизъм; това е необходимо във всички аспекти от планирането и провеждането на одита, но не се повтаря като изискване във всеки МОС. На едно по-подробно ниво МОС 315 и МОС 330 съдържат, наред с всичко останало, целите и изискванията, които разглеждат отговорностите на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения и съответно да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези оценени рискове; тези цели и изисквания са приложими през целия одит. Даден МОС, разглеждащ специфични аспекти на одита (например, МОС 540 може да обяснява допълнително по какъв начин следва да се прилагат целите и изискванията на тези МОС, като например МОС 315 и МОС 330 във връзка с предмета на МОС, но не ги повтарят. Следователно, за постигането на целта, упомената в МОС 540 (преработен и изменен), одиторът разглежда целите и изискванията на другите свързани МОС.

Използване на целите за определяне на потребността от допълнителни одиторски процедури (вж. параграф 21 (а))

- A70. Изискванията на МОС са разработени да дадат възможност на одитора да постигне целите, посочени в МОС, и следователно общите цели на одитора. Поради това, правилното приложение на изискванията на МОС от страна на одитора, предполага да се осигури достатъчна база за постигането на целите на одитора. Обаче, тъй като обстоятелствата на одиторските ангажменти варират много и всички тези обстоятелства не могат да бъдат предвидени от МОС, одиторът е отговорен за определяне на одиторските процедури, необходими за изпълнение на изискванията на МОС и за постигане на целите. При обстоятелствата на ангажмента може да има конкретни въпроси, които налагат одиторът да изпълни одиторски процедури в допълнение към онези, изисквани от МОС, за да удовлетвори целите, посочени в МОС.

Използване на целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 21 (б))

- A71. От одитора се изисква да използва целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в контекста на общите му цели. Ако в резултат на това одиторът заключи, че одиторските доказателства не са достатъчни и уместни, то той може да следва един

или повече от долу изброените подходи, за да удовлетвори изискването на параграф 21 (б):

- да оцени дали допълнителни съответстващи одиторски доказателства са или ще бъдат получени в резултат на спазването на други МОС;
- да разшири изпълнената работа при приложението на едно или повече изисквания; или
- да изпълни други процедури, които счита за необходими при съществуващите обстоятелства.

Когато не се очаква никое от изброените по-горе да е практически приложимо или възможно при съществуващите обстоятелства, одиторът няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и от него се изисква от МОС да определи ефекта върху одиторския доклад или върху възможността на да завърши ангажмента.

Спазване на съответващи изисквания

Съответващи изисквания (вж. параграф 22)

A72. При някои обстоятелства МОС (и следователно, всички техни изисквания) може да не са съответстващи при съществуващите обстоятелства. Например, ако дадено предприятие няма функция (звено) за вътрешен контрол, нищо, съдържащо се в МОС 610²⁶ не е уместно.

A73. В рамките на даден уместен МОС може да съществуват условни изисквания. Такова изискване е уместно, когато обстоятелствата, предвидени в него, са приложими и условието е налице. Като цяло условността на дадено изискване е или изрична, или по подразбиране, например:

- Изискването за модифициране на одиторското мнение, ако е налице ограничение в обхвата²⁷, представлява изрично условно изискване.
- Изискването за комуникиране на съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, с лицата, натоварени с общо управление²⁸, което зависи от съществуването на такива идентифицирани съществени недостатъци; и изискването за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане²⁹, което зависи от изискването или разрешаването от страна на тази обща рамка на това оповестяване, представляват условни изисквания по подразбиране.

В някои случаи, някое изискване може да определено като условно в зависимост от приложимия закон или нормативна разпоредба. Например, от

²⁶ МОС 610 "Ползване работата на вътрешните одитори"

²⁷ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор", параграф 13

²⁸ МОС 265 "Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и ръководството", параграф 9

²⁹ МОС 501 "Одиторски доказателства - конкретни съображения по подбрани обекти", параграф

одитора може да се изисква да се оттегли от одиторския ангажимент, *когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба*, или от одитора може да се изисква да направи нещо, *освен ако не е забранено със закон или нормативна разпоредба*. В зависимост от юрисдикцията, разрешението или забраната от закон или нормативна разпоредба могат да бъдат категорични или да се подразбират.

Отклонение от дадено изискване (вж. параграф 23)

A74. МОС 230 определя изискванията към документацията в онези изключителни случаи, когато одиторът се отклонява от съответно уместно изискване³⁰. МОС не налагат спазване на дадено изискване, което не е уместно при съществуващите обстоятелства на одита.

Невъзможност за постигане на дадена цел (вж. параграф 24)

A75. Дали се постига дадена цел е въпрос на професионалната преценка на одитора. При тази преценка се вземат под внимание резултатите от одиторските процедури, изпълнени в съответствие с изискванията на МОС, и оценката на одитора дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и дали е необходимо да се направи нещо повече при конкретните обстоятелства на одита за постигане на целите, упоменати в МОС. Съответно, обстоятелствата, които могат да породят невъзможност за постигане на дадена цел, включват такива, които:

- пречат на одитора да спазва съответните изисквания на даден МОС;
- водят до това, че не е практически приложимо или възможно одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури или да получи допълнителни одиторски доказателства, както това е определено за необходимо в резултат на използването на целите в съответствие с параграф 21, например, поради ограничение в наличните одиторски доказателства.

A76. Одиторската документация, която отговаря на изискванията на МОС 230 и на специфичните изисквания към документацията в други свързани МОС, предоставя доказателства за базата на заключението на одитора относно постигането на общите му цели. Въпреки че не е необходимо одиторът да документира отделно (като например, в списък (въпросник) за проверка), че са постигнати индивидуалните цели, документацията за невъзможността за постигане на дадена цел подпомага оценката от страна на одитора за това дали тази невъзможност му е попречила да постигне общите си цели.

³⁰ МОС 230, параграф 12

ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 210

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

(в сила за одити на финансови отчет за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила.....	2
Цел	3
Определения	4-5

Изисквания

Предпоставки за извършване на одита	6-8
Договаряне на условията на одиторските ангажименти.....	9-12
Повтарящи се одити	13
Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент.....	14-17
Допълнителни съображения за приемане на ангажимента.....	18-21

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС	A1
Предпоставки за извършване на одит	A2-A20
Договаряне на условията на одиторските ангажименти.....	A21-A27
Повтарящи се одити.....	A28
Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент.....	A29-A33
Допълнителни съображения за приемане на ангажимента.....	A34-A37
Приложение 1: Примерен текст на Писмо за поемане на одиторски ангажимент	
Приложение 2: Определяне на приемливостта на рамките с общо предназначение	

Международен одиторски стандарт (МОС) 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора при договарянето на условията на одиторския ангажимент с ръководството и, където това е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. Това включва установяването на някои предпоставки за извършване на одита, отговорността за които се носи от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление. МОС 220¹ разглежда онези аспекти от приемането на ангажимента, които са под контрола на одитора. (вж.: параграф А1)

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. Целта на одитора е да приеме или да продължи даден одиторски ангажимент единствено, когато базата, въз основа на която той следва да бъде проведен, е договорена чрез:
 - (а) установяване дали са налице предпоставките за извършване на одита ; и
 - (б) потвърждение, че е налице общо разбиране между одитора и ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление, по отношение условията на одиторския ангажимент.

Определения

4. За целите на МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:

Предпоставки за извършване на одит – Използването от ръководството на приемлива обща рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление относно предварителното условие², на базата на което се извършва одитът.

¹ МОС 220 “Контрол върху качеството на одити на финансови отчети”

² МОС 200 “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 13.

5. За целите на настоящия МОС препратки към "ръководство" трябва да бъдат разглеждани по-долу като препратки към "ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление".

Изисквания

Предпоставки за извършване на одита

6. За да установи дали са налице предпоставки за извършване на одита, одиторът:
- (a) определя дали общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде прилагана при изготвянето на финансовия отчет, е приемлива; и (вж.: параграфи A2-A10)
 - (b) получава съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност: (вж.: параграфи A11-A14, A20)
 - (i) за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, където е уместно, за тяхното достоверно представяне; (вж.: параграф A15)
 - (ii) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи, че е необходим, за да се даде възможност за изготвяне на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения*, независимо дали се дължат на измама или на грешка; и (вж.: параграфи A16-A19)
 - (iii) да предостави на одитора:
 - a. достъп до цялата информация, която е известна на ръководството и, която е подходяща за изготвянето на финансовия отчет, като например, документация, регистри и други въпроси;
 - b. допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството за целите на одита; и
 - c. неограничен достъп до лица в предприятието, от които одиторът прецени, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Ограничение в обхвата преди приемане на одиторски ангажимент

7. Ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление, наложат ограничение в обхвата на работата на одитора в условията на предлаган одиторски ангажимент и тези ограничения са такива, че одиторът счита, че ще доведат до издаване на отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет, одиторът не трябва да приема такъв ограничен ангажимент като одиторски ангажимент, освен ако това не се изисква от него по силата на закон или нормативна разпоредба.

Други фактори, отразяващи се върху приемането на одиторския ангажимент

8. Ако не са налице предпоставки за извършване на одита, одиторът обсъжда въпроса с ръководството. Освен ако не се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, одиторът не приема предложения одиторски ангажимент:
 - (а) ако счита, че общата рамка за финансово отчитане, която следва да бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, не е приемлива, с изключение на предвиденото в параграф 19; или
 - (б) ако съгласието, посочено в параграф 6(б), не бъде получено.

Договаряне на условията на одиторските ангажименти

9. Одиторът договаря условията на одиторския ангажимент с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, както това е целесъобразно. (вж.: параграф A21)
10. Предмет на параграф 11, договорените условия на одиторския ангажимент се отразяват в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват: (вж.: параграфи A22-A25)
 - (а) целта и обхвата на одита на финансовия отчет;
 - (б) отговорностите на одитора;
 - (с) отговорностите на ръководството;
 - (д) установяване на общата рамка за финансово отчитане, приложима при изготвянето на финансовия отчет; и
 - (е) препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които следва да бъдат издадени от одитора и изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които докладът може да се различава от очакваната форма и съдържание.
11. Ако закон или нормативна разпоредба предвижда достатъчно подробно условията на одиторския ангажимент, посочени в параграф 10, одиторът не ги отразява в писмено споразумение, с изключение на факта, че този закон или

нормативна разпоредба е приложим и, че ръководството потвърждава и разбира отговорностите си, така както са изложени в параграф 6(б). (вж.: параграфи A22, A26-A27)

12. Ако закон или нормативна разпоредба предвижда отговорности на ръководството, сходни с описаните в параграф 6(б), одиторът може да определи, че този закон или нормативна разпоредба включва отговорности, които по негова преценка са еквивалентни по ефект на изложените в този параграф. За такива отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката на закона или на нормативната разпоредба, за да ги опише в писменото споразумение. За онези отговорности, които не са предвидени по закон или нормативна разпоредба, така че техният ефект да е еквивалентен, писменото споразумение използва описанието в параграф 6(б). (вж.: параграф A26)

Повтарящи се одити

13. При повтарящи се одити одиторът преценява, дали обстоятелствата налагат условията на одиторския ангажимент да бъдат преразгледани, и дали съществува необходимост да се напомни на предприятието какви са съществуващите условия на одиторския ангажимент. (вж.: параграф A28)

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент

14. Одиторът не приема промяна в условията на одиторския ангажимент, когато не съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи A29-A31)
15. Ако преди приключване на одиторския ангажимент от одитора бъде поискано да го промени в ангажимент, който дава по-ниско ниво на сигурност, той определя дали съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи A32-A33)
16. Ако условията на одиторския ангажимент бъдат променени, одиторът и ръководството договарят и отразяват новите условия на ангажимента в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.
17. Ако одиторът не е в състояние да приеме промяната в условията на одиторския ангажимент и ръководството не му позволи да продължи съгласно първоначалния одиторски ангажимент, той :
 - (a) се оттегля от одиторския ангажимент, където това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба; и
 - (b) определя дали съществува каквото и да било задължение, договорно или друго, за докладване на обстоятелствата пред други страни, като

например, лицата, натоварени с общо управление, собствениците или регулаторните органи.

Допълнителни съображения при приемане на ангажимента

Стандарти за финансово отчитане, допълнени от закон или нормативна разпоредба

18. Ако стандартите за финансово отчитане, установени от упълномощена или призната организация, създаваща стандарти, бъдат допълнени от закон или нормативна разпоредба, одиторът определя дали съществуват каквито и да било конфликти между стандартите за финансово отчитане и допълнителните изисквания. Ако са налице такива конфликти, одиторът обсъжда с ръководството естеството на допълнителните изисквания и договаря дали:

- (а) може да се удовлетворят допълнителните изисквания чрез допълнителни оповестявания във финансовия отчет; или
- (б) описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане във финансовия отчет може да бъде изменено по подходящ начин.

Ако не е възможно никое от посочените по-горе действия, одиторът определя дали е необходимо да модифицира одиторското мнение в съответствие с МОС 705.³ (вж.: параграф А34)

Обща рамка за финансово отчитане, предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба - други въпроси, отразяващи се върху приемането на ангажимента

19. Ако одиторът е определил, че общата рамка за финансово отчитане, предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба, би била неприемлива, но поради факта, че тя се предвижда по закон или нормативна разпоредба, той да приема одиторския ангажимент, единствено ако са налице следните условия: (вж.: параграф А35)

- (а) Ръководството приема да предостави допълнителните оповестявания, които се изискват, за да се избегне това финансовия отчет да бъде подвеждащ; и
- (б) В условията на одиторския ангажимент се отразява, че:
 - (i) Одиторският доклад върху финансовия отчет ще включва параграф за обръщане на внимание, който ще привлече вниманието на потребителите към допълнителните

³ МОС 705 “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

оповестявания в съответствие с МОС 706;⁴ и

- (ii) Освен ако от одитора не се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба да изрази одиторското мнение върху финансовия отчет чрез използване на фразите “представя достоверно, във всички съществени аспекти,” или “дава вярна и честна представа” в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, одиторското мнение върху финансовия отчет няма да включва тези фрази.
20. Ако условията, изложени в параграф 19 не са налице и от одитора се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба да поеме одиторския ангажимент, той :
- (а) оценява ефекта върху одиторския доклад от подвеждащия характер на финансовия отчет; и
 - (б) включва подходяща препратка към този въпрос в условията на одиторския ангажимент.

Одиторски доклад предвиден по силата на закон или нормативна разпоредба

21. В някои случаи закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция предвижда излагането или формулировката на одиторския доклад във форма или с термини, които се различават съществено от изискванията на МОС. При такива обстоятелства одиторът оценява:
- (а) дали потребителите могат да разберат погрешно сигурността, получена в резултат на одита на финансовия отчет и, ако това е така,
 - (б) дали допълнително обяснение в одиторския доклад може да смекчи евентуално погрешно разбиране.⁵

Ако одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, той не приема одиторския ангажимент, освен ако това не се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба. Одит, проведен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на МОС. Съответно, в одиторския доклад одиторът не включва бележка, че одитът е проведен в съответствие с МОС.⁶ (вж.: параграфи А36-А37)

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (вж.: параграф 1)

- A1. Ангажименти за изразяване на сигурност, които включват одиторски ангажименти, могат да бъдат приемани, когато практикуващият одитор счете, че ще бъдат удовлетворени съответните етични изисквания, като например за независимост и професионална компетентност, и, когато ангажиментът демонстрира определени характеристики⁷. Отговорностите на одитора по отношение на етичните изисквания в контекста на приемане на одиторския ангажимент и, степента, в която те са в контрола на одитора, са разгледани в МОС 220.⁸ Настоящият МОС разглежда онези въпроси (или предварителни условия), които са под контрола на предприятието и по които е необходимо одиторът и ръководството на предприятието да постигнат съгласие.

Предпоставки за извършване на одит

Обща рамка за финансово отчитане (вж.: параграф 6(a))

- A2. Условие за приемането на ангажимент за изразяване на сигурност е критериите, посочени в дефиницията на ангажимент за изразяване на сигурност, да са подходящи и да са на разположение на предвидените потребители.⁹ Критериите са базите за сравнение, използвани за оценка или измерване на предмета, включително, където е уместно, бази за сравнение по отношение на представянето и оповестяването.

Подходящите критерии дават възможност за разумно последователна оценка или измерване на предмета в контекста на професионалната преценка. За целите на МОС приложимата обща рамка за финансово отчитане предоставя критерии, които одиторът използва за одита на финансовите отчети, включително, където е уместно, тяхното достоверно представяне.

- A3. Без приемлива обща рамка за финансово отчитане ръководството няма подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а одиторът няма подходящи критерии за одита на финансовия отчет. В редица случаи одиторът може да предположи, че приложимата обща рамка за финансово отчитане е приемлива, както това е описано в параграфи A8-A9.

⁷ “Международна обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност”, параграф 17.

⁸ МОС 220, параграфи 9-11.

⁹ “Международна обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност”, параграф 17(б)(ii).

Определяне на приемливостта на общата рамка за финансово отчитане

- A4. Факторите, които са уместни за определяне от страна на одитора на приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, включват:
- Естеството на предприятието (например, дали е стопанско предприятие, предприятие от публичния сектор или предприятие с нестопанска цел);
 - Целта на финансовия отчет (например, дали е изготвен, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители или на потребностите от финансова информация на конкретни потребители);
 - Характера на финансовия отчет (например, дали той е пълен комплект от финансови отчети или е само единичен финансов отчет); и
 - Дали в закон или нормативна разпоредба се посочва приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A5. Много потребители на финансови отчети не са в позиция да изискат такива, изготвени, за да удовлетворят специфичните им потребности от информация. Въпреки че не могат да се удовлетворят всички потребности от информация за специфични потребители, съществуват потребности от финансова информация, които са общи за широк кръг от потребители. Финансовите отчети, изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, разработена, за да се довлетворят общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители, се наричат финансови отчети с общо предназначение.
- A6. В някои случаи финансовите отчети се изготвят в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, разработена, за да удовлетвори потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Такива финансови отчети се наричат финансови отчети със специално предназначение. При такива обстоятелства потребностите от финансова информация на предвидените потребители определят приложимата обща рамка за финансово отчитане. В МОС 800 се дискутира приемливостта на общите рамки за финансово отчитане, разработени, за да се удовлетворят потребностите от финансова информация на конкретни потребители.¹⁰

¹⁰ МОС 800 “Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение”, параграф 8.

- A7. Недостатъците в приложимата обща рамка за финансово отчитане, които показват, че тя не е приемлива, могат да бъдат идентифицирани едва след приемането на одиторския ангажимент. Когато използването на тази обща рамка се предвижда по силата на закон или нормативна разпоредба, са приложими параграфи 19-20. Когато използването ѝ не е предвидено по закон или нормативна разпоредба, ръководството може да реши да възприеме друга обща рамка, която е приемлива. Когато ръководството направи това, както се изисква от параграф 16, се договарят нови условия на одиторския ангажимент, за да се отрази промяната в общата рамка, тъй като по-рано договорените условия вече не са точни.

Рамки с общо предназначение

- A8. Понастоящем няма обективна и авторитетна база, която да е общопризната в световен план за преценка на приемливостта на рамките с общо предназначение. При отсъствието на такава база, стандартите за финансово отчитане, установени от организации, които са оторизирани или признати за публикуване на стандарти, които следва да се използват от определени видове предприятия, се считат за приемливи финансовите отчети с общо предназначение, изготвени от тези предприятия, при условие, че организациите следват установен и прозрачен процес, включващ дискусии и разглеждане на мненията на широк кръг от капиталовложители. Примерите за такива стандарти за финансово отчитане включват:

- Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО), публикувани от Съвета по Международни счетоводни стандарти;
- Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), публикувани от Съвета по Международни счетоводни стандарти за публичния сектор; и
- Счетоводни принципи, публикувани от оторизирана или призната организация, създаваща стандарти в конкретна юрисдикция, при условие, че организацията следва установен и прозрачен процес, включващ дискусии и разглеждане на мненията на широк кръг от капиталовложители.

Тези стандарти за финансово отчитане често се идентифицират като приложима обща рамка за финансово отчитане в закон или нормативна разпоредба, ръководещи изготвянето на финансови отчети с общо предназначение.

Общи рамки за финансово отчитане, предвидени по силата на закон или нормативна разпоредба

- A9. В съответствие с параграф 6(а) от одитора се изисква да определи дали общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, е приемлива. В някои юрисдикции, закон или нормативна разпоредба може да предвижда общата рамка за финансово отчитане, която следва да се използва при изготвянето на финансови отчети с общо предназначение за определени видове предприятия. При отсъствието на индикации за противното тази обща рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети с общо предназначение, изготвени от тези предприятия. В случай, че общата рамка не се счита за приемлива, са приложими изискванията на параграфи 19-20.

Юрисдикции, които нямат организации, изготвящи стандарти, или предвидени общи рамки за финансово отчитане

- A10. Когато предприятието е регистрирано или функционира в юрисдикция, в която няма оторизирана или призната организация, създаваща стандарти, или когато използването на обща рамка за финансово отчитане не е предвидено по закон или нормативна разпоредба, ръководството идентифицира общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде прилагана при изготвянето на финансовия отчет. Приложение 2 съдържа насоки относно определянето на приемливостта на общите рамки за финансово отчитане при такива обстоятелства.

Съгласие относно отговорностите на ръководството (вж.: параграф 6(б))

- A11. Одит в съответствие с МОС се провежда при предварителното условие, че ръководството е потвърдило и разбира, че носи отговорностите, изложени в параграф 6(б).¹¹ При някои юрисдикции тези отговорности може да бъдат посочени в закон или нормативна разпоредба. В други може да е налице почти никаква или никаква законова или нормативна дефиниция на тези задължения. МОС не се прилагат с приоритет над закона или нормативната разпоредба по тези въпроси. Концепцията за независим одит, обаче, изисква ролята на одитора да не включва поемане на отговорност за изготвянето на финансовия отчет или за свързания с това вътрешен контрол на предприятието, както и, че одиторът има разумно очакване да получи информацията, необходима за одита, дотолкова доколкото ръководството е в състояние да я предостави или да осигури нейното предоставяне. Съответно, тази предпоставка е фундаментална за провеждането на независим одит. За избягване на погрешно разбиране, с ръководството се постига съгласие, когато то потвърди и разбере, че носи тази отговорност, като част от договарянето и отразяването на условията на одиторския ангажимент в параграфи 9-12.

¹¹ МОС 200, параграф A2.

- A12. Начинът, по който се разпределят отговорностите за финансовото отчитане между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, варира според ресурсите и структурата на предприятието и съответния закон или нормативна разпоредба, както и съответните роли на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, в рамките на предприятието. В повечето случаи ръководството е отговорно за изпълнението, докато лицата, натоварени с общо управление, упражняват надзор върху ръководството. В някои случаи лицата, натоварени с общо управление имат или поемат отговорността за одобрението на финансовия отчет или за наблюдението на вътрешния контрол на предприятието, свързан с финансовото отчитане. В по-големи или публични предприятия, една подгрупа от лицата, натоварени с общо управление, като например одитен комитет, може да е натоварена с определени отговорности за упражняване на надзор.
- A13. МОС 580 изисква от одитора да поиска от ръководството да предостави писмени изявления, че то е изпълнило някои от отговорностите си¹². Следователно, може да е уместно да се информира ръководството, че получаването на такива писмени изявления ще се очаква, наред с писмените изявления, изисквани от други МОС и, където е необходимо, писмени изявления в подкрепа на други одиторски доказателства, подходящи за финансовия отчет или за едно или повече конкретни твърдения за вярност в него.
- A14. Когато ръководството не потвърди отговорностите си или не се съгласи да предостави писмени изявления, одиторът няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства¹³. При такива обстоятелства не би било уместно за одитора да приеме одиторския ангажимент, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от него да направи това. В случаите, когато от одитора се изисква да приеме одиторския ангажимент, той може да се наложи да обясни на ръководството важността на тези въпроси и последствията за одиторския доклад.

Изготвяне на финансовия отчет (вж.: параграф 6(б)(i))

- A15. Повечето общи рамки за финансово отчитане включват изисквания, свързани с представянето на финансовия отчет; за тези общи рамки, *изготвянето* на финансовия отчет в съответствие с общата рамка за финансово отчитане включва *представянето*. В случая на общата рамка за достоверно представяне важността на целта на отчитането за достоверно представяне е толкова голяма, че предварителното условие,

¹² МОС 580 “Писмени изявления”, параграфи 10-11.

¹³ МОС 580, параграф A26.

договорено с ръководството, включва специфична препратка към достоверното представяне или отговорността да се гарантира, че финансовият отчет ще "дава вярна и честна представа" в съответствие с общата рамка за финансово отчитане.

Вътрешен контрол (вж.: параграф 6(б)(ii))

- A16. Ръководството поддържа такъв вътрешен контрол, както определи за необходимо, за да се даде възможност за изготвяне на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка. Вътрешният контрол, независимо колко е ефективен, може да даде на предприятието единствено разумна степен на сигурност относно постигането на целите на финансовото отчитане на предприятието, поради вътрешно присъщите ограничения на вътрешния контрол¹⁴.
- A17. Независимият одит, проведен в съответствие с МОС, не действа като заместител на поддържането на вътрешния контрол, който е необходим за изготвянето на финансовия отчет от страна на ръководството. Съответно от одитора се изисква да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорността си за вътрешния контрол. Обаче, съгласието, което се изисква от параграф 6(б)(ii), не предполага, че одиторът ще констатира, че вътрешният контрол, поддържан от ръководството, е постигнал целта си или че няма недостатъци.
- A18. Ръководството следва да определи какъв вътрешен контрол е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансовия отчет. Терминът "вътрешен контрол" обхваща широк кръг от дейности в рамките на компоненти, които могат да бъдат описани като контролна среда; процеса за оценка на риска на предприятието; информационната система, включително свързаните с дейността процеси, подходящи за финансовото отчитане, и комуникацията; контролните дейности и наблюдението на контролите. Това разделение, обаче, не отразява непременно начина, по който конкретното предприятие може да разработи, внедри и поддържа вътрешния си контрол, или по какъв начин то може да класифицира който и да било конкретен компонент¹⁵. Вътрешният контрол на предприятието (в частност, неговите счетоводни регистри и документация или счетоводни системи) отразява потребностите на ръководството, сложността на дейността, естеството на рисковете, на които е изложено предприятието, и съответните закони или нормативни разпоредби.

¹⁴ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда", параграф A46.

¹⁵ МОС 315, параграф A51 и Приложение 1.

- A19. При някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да се позовават на отговорността на ръководството за адекватността на счетоводните регистри и документация или ~~за~~ счетоводните системи. В някои случаи общата практика може да предполага разграничение между счетоводните регистри и документация или счетоводните системи от една страна, и вътрешния контрол или контролите от друга страна. Тъй като счетоводните регистри и документация или счетоводните системи са неразделна част от вътрешния контрол, както е посочено в параграф A18, към тях не се прави конкретна препратка в параграф 6(б)(ii) за описание на отговорността на ръководството. За да се избегне погрешно разбиране, може да е уместно за одитора да обясни на ръководството обхвата на неговата отговорност.

Въпроси, специфични за малки предприятия (вж.: параграф 6(б))

- A20. Една от целите на договарянето на условията на одиторския ангажимент е да се избегне погрешно разбиране относно съответните отговорности на ръководството и на одитора. Например, когато трета страна е помогнала при изготвянето на финансовия отчет, може да е полезно да се напомни на ръководството, че изготвянето в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане остава негова отговорност.

Договаряне на условията на одиторските ангажименти

Договаряне на условията на одиторските ангажименти (вж.: параграф 9)

- A21. Ролите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, при договарянето на условията на одиторския ангажимент за предприятието зависят от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна разпоредба.

*Писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга форма на писмен договор*¹⁶ (вж.: параграфи 10-11)

- A22. *В интерес както на предприятието, така и на одитора е одиторът да изпрати писмо за поемане на одиторски ангажимент преди началото на ангажимента, за да се избегне неправилно разбиране за неговата същност. В някои държави, обаче, целта и обхватът на одита и отговорностите на ръководството и одитора може да са установени в достатъчна степен по закон, т.е. той предвижда въпросите, описани в параграф 10.*

¹⁶ В следващите параграфи всяка препратка към писмо за поемане на одиторски ангажимент следва да се счита за препратка към писмо за поемане на одиторски ангажимент или към друга подходяща форма на писмен договор.

Въпреки че при такива обстоятелства параграф 11 позволява на одитора да включи в писмото за поемане на ангажимент единствено препратка към факта, че са приложими съответният закон или нормативна разпоредба и, че ръководството потвърждава и разбира своите отговорности, както е изложено в параграф 6(б), одиторът все пак може да прецени, че е целесъобразно да включи въпросите, изложени в параграф 10 в писмото за поемане на ангажимент за информация на ръководството.

Форма и съдържание на писмото за поемане на одиторски ангажимент

A23. *Формата и съдържанието на писмото за поемане на одиторски ангажимент могат да бъдат различни за всяко предприятие. Информацията, която се включва в писмото за отговорностите на одитора, може да се базира на МОС 200¹⁷. Параграфи 6(б) и 12 от настоящия МОС предоставят описание на отговорностите на ръководството. В допълнение към включването на въпросите, изисквани съгласно параграф 10, писмото за поемане на одиторски ангажимент може да прави препратка към такива въпроси като например:*

- Разработка за обхвата на одита, включително позоваване на приложимото законодателство, нормативни разпоредби, МОС и етичните и други становища на професионалните органи, които одиторът спазва.
- Формата на каквато и да било друга комуникация в резултат на одиторския ангажимент.
- Фактът, че поради вътрешно присъщите ограничения на одита, наред с вътрешно присъщите ограничения на вътрешния контрол, съществува неизбежен риск някои съществени отклонения да не бъдат разкрити, дори и ако одитът е планиран и изпълнен по подходящ начин в съответствие с МОС.
- Ангажиментите относно планирането и изпълнението на одита, включително състава на одиторския екип.
- Очакването ръководството да предостави писмени изявления (вж. също параграф A13).
- Договореността ръководството да предостави на одитора проекта на финансовия отчет и на каквато и да било друга придружаваща го информация своевременно, за да позволи на одитора да завърши одита в съответствие с предлагания времеви график.
- Договореността ръководството да информира одитора за факти, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет,

¹⁷ МОС 200, параграфи 3-9.

които стават известни на ръководството в периода от датата на одиторския доклад до датата, на която е издаден финансовия отчет.

- Базата, въз основа на която са изчислени възнагражденията и всякакви други договорености за фактуриране.
- Молба ръководството да потвърди получаването на писмото за поемане на одиторски ангажимент и съгласието с условията на ангажимента, изложени в него.

A24. *Където е уместно, следните въпроси също могат да бъдат включени в писмото за поемане на одиторски ангажимент:*

- Договорености, свързани с участието на други одитори и експерти във връзка с определени аспекти от одита.
- Договорености, свързани с участието на вътрешните одитори и други членове на персонала на предприятието.
- Договорености, които следва да се постигнат с предишния одитор, ако има такъв, в случаите на първоначален одит.
- Каквото и да било ограничение в отговорността на одитора, когато съществува такава възможност.
- Препратка към каквито и да било допълнителни споразумения между одитора и предприятието.
- Каквито и да било задължения за предоставяне на работните книжа от одита на други страни.

Пример за писмо за поемане на одиторски ангажимент е представен в Приложение 1.

Одити на компоненти

A25. *Когато одиторът на компанията-майка е и одитор на даден негов компонент, факторите, които могат да повлияят върху решението дали да се изпрати отделно писмо за поемане на одиторски ангажимент до компонента включват следното:*

- Кой назначава одитора на компонента;
- Дали ще бъде издаден отделен одиторски доклад за компонента;
- Законовите изисквания във връзка с назначението на одиторите;
- Степента на собственост, притежавана от компанията-майка; и

- Степента на независимост на ръководството на компонента от компанията-майка.

Отговорности на ръководството, предвиждани по закон или нормативна разпоредба (вж.: параграф 11-12)

A26. Ако при обстоятелствата, описани в параграфи A22 и A27, одиторът заключи, че не е необходимо да отразява някои условия на одиторския ангажимент в писмото за поемането му, от него все пак се изисква съгласно параграф 11 да поиска писмено съгласие от ръководството, че то потвърждава и разбира отговорностите си, изложени в параграф 6(б). В съответствие с параграф 12, обаче, такова писмено съгласие може да ползва формулировките на закона или на нормативната разпоредба, ако те установяват отговорностите на ръководството, които са еквивалентни по същество с описаните в параграф 6(б). Счетоводната професия, органът, изготвящ одиторски стандарти или одитния регулаторен орган в дадената юрисдикция може да предоставят насоки за това дали описанието в закона или нормативната разпоредба е еквивалентно.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A27. Законът или нормативната разпоредба, ръководещи одитите в публичния сектор, като цяло може да налагат назначението на одитор в публичния сектор и често излагат задълженията и правата на този одитор, включително правото за достъп до документацията и друга информация на предприятието. Когато законът или нормативната разпоредба предвижда в достатъчно подробности условията на одиторския ангажимент, одиторът в публичния сектор все пак може да счете, че има ползи от издаването на едно по-пълно писмо за поемане на одиторски ангажимент, отколкото позволеното от параграф 11.

Повтарящи се одити (вж.: параграф 13)

A28. Одиторът може да реши да не изпраща писмо за поемане на одиторски ангажимент или друг писмен договор за всеки период. Следните фактори, обаче, може да направят уместно преразглеждането на условията на одиторския ангажимент или напомнянето на предприятието за съществуващите условия:

- Каквато и да било индикация, че предприятието разбира погрешно целта и обхвата на одита.
- Каквито и да било преразгледани или специални условия на одиторския ангажимент.
- Скорошна промяна във висшето ръководство.
- Съществена промяна в собствеността.

- Съществена промяна в естеството или обема на дейността на предприятието.
- Промяна в правните или регулаторни изисквания.
- Промяна в общата рамка за финансово отчитане, приета при изготвянето на финансовия отчет.
- Промяна в други отчетни изисквания.

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент

Искане за промяна в условията на одиторския ангажимент (вж.: параграф 14)

- A29. Искане от страна на предприятието одиторът да промени условията на одиторския ангажимент може да възникне в резултат на промяна в обстоятелствата, засягащи потребността от услугата, погрешно разбиране на характера на одита, както той първоначално е поискан, или ограничение в обхвата на одиторския ангажимент, независимо дали е наложено от ръководството или е породено от обстоятелствата. Одиторът, както това се изисква от параграф 14, преценява основанията за това искане, в частност последиците от дадено ограничение в обхвата на одиторския ангажимент.
- A30. Промяна в обстоятелствата, която засяга изискванията на предприятието или неправилно разбиране относно характера на услугата, която първоначално е поискана, може да се приеме за разумна база за искане за промяна в одиторския ангажимент.
- A31. Обратното, промяната не може да се счита за разумна, ако изглежда свързана с информация, която не е вярна, пълна или е незадоволителна по друг начин. Пример за това може да е случай, при който одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно вземанията и предприятието поиска одиторския ангажимент да бъде променен на ангажимент за преглед, за да се избегне издаването на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение.

Искане за промяна на преглед или свързана услуга (вж.: параграф 15)

- A32. Преди да се съгласи на промяна на одиторския ангажимент в ангажимент за преглед или свързана услуга одиторът, който е ангажиран да извърши одит в съответствие с МОС, може да прецени каквито и да било правни или договорни последиствия от промяната в допълнение към въпросите, посочени в параграфи A29-A31 по-горе.
- A33. Ако одиторът заключи, че съществува разумно основание за промяна на одиторския ангажимент в ангажимент за преглед или свързана услуга, извършената до момента на промяната одиторска работа може да е уместна и за променения ангажимент; работата, която се изисква да бъде

изпълнена и докладът, който следва да бъде издаден, обаче, ще бъдат такива, каквито е целесъобразно за променения ангажимент. За да се избегне объркване у читателя, докладът за свързаната услуга, не включва препратка към:

- (а) първоначалния одиторски ангажимент; или
- (б) каквито и да било процедури, които може да са били изпълнени в първоначалния одиторски ангажимент, с изключение на случаите, когато одиторският ангажимент е променен в ангажимент за извършване на договорени процедури и по този начин препратката към извършените процедури е обичайна част от доклада.

Допълнителни съображения за приемане на ангажимента

Стандарти за финансово отчитане, допълнени от закон или нормативна разпоредба (вж.: параграф 18)

A34. При някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да допълват стандартите за финансово отчитане, установени от оторизираната или призната организация, изготвяща стандарти, като добавят допълнителни изисквания, свързани с изготвянето на финансов отчет. При тези юрисдикции приложимата обща рамка за финансово отчитане за целите на приложението на МОС обхваща както установената обща рамка за финансово отчитане, така и тези допълнителни изисквания, при условие, че те не противоречат на нея. Такъв може да е случаят, например, когато даден закон или нормативна разпоредба предвижда оповестявания в допълнение към изискванията от стандартите за финансово отчитане, или когато те стесняват обхвата на приемливия избор, който може да се направи в рамките на стандартите за финансово отчитане¹⁸.

Обща рамка за финансово отчитане, предвидена по закон или нормативна разпоредба – други въпроси, свързани с приемането (вж.: параграф 19)

A35. Даден закон или нормативна разпоредба може да предвижда в текста на одиторското мнение да се използват фразите “представя достоверно, във всички съществени аспекти” или “дава вярна и честна представа” в случаите, когато одиторът достигне до заключение, че приложимата обща рамка за финансово отчитане, предвидена от закона или нормативната разпоредба, в противен случай би била неприемлива. В този случай

¹⁸ МОС 700, параграф 15 включва изискване относно оценката дали финансовият отчет прави подходяща препратка към или описва приложимата обща рамка за финансово отчитане.

предвидената формулировка на одиторския доклад се различава значително от изискванията на МОС (вж. параграф 21).

Одиторски доклад, предвиден по закон или нормативна разпоредба (вж.: параграф 21)

- A36. МОС изискват одиторът да не прави изявление за съответствие с МОС, освен ако не е спазил изискванията на всички МОС, свързани с одита¹⁹. Когато закон или нормативна разпоредба предвиждат формата или текста на одиторския доклад в такъв формат или с термини, които са съществено различни от изискванията на МОС, и одиторът заключи, че допълнително обяснение в неговия доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, той може да обмисли включването на изявление в одиторския доклад, че одитът не е проведен в съответствие с изискванията на МОС. Одиторът, обаче, се поощрява да прилага МОС, включително МОС, които адресират одиторския доклад, в степента в която това е практически възможно, независимо, че на него не му е позволено да прави препратка към одита като такъв, проведен в съответствие с изискванията на МОС.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

- A37. В публичния сектор е възможно да съществуват специфични изисквания в рамките на законодателството, регулиращо назначението на одита; например, от одитора може да се изисква да докладва директно пред министър, законодателен орган или обществеността, ако предприятието направи опит да ограничи обхвата на одита.

¹⁹ МОС 200, параграф 20.

Приложение 1

(вж.: параграфи А23-24)

Примерен текст на писмо за поемане на одиторски ангажимент

Приложеният по-долу текст е пример за писмо за поемане на одиторски ангажимент за одит на финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети. Това писмо не е изчерпателно, а е предвидено единствено като насока, която може да се използва във връзка с въпросите, изложени в настоящия МОС. То трябва да бъде променено в съответствие с индивидуалните изисквания и обстоятелства. Изготвено е по отношение на одит на финансов отчет за един отчетен период и се налага неговото адаптиране, ако се предвижда или се очаква да е приложимо към повтарящи се одити (вж. параграф 13 от настоящия МОС). Може да е уместно да се потърси правен съвет дали предлаганото писмо е подходящо.

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление на Компанията АБВ:²⁰

[Цел и обхват на одита]

В отговор на Вашата²¹ покана да извършим одит на финансовия отчет на Компанията АБВ, включващ баланса към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща тогава, и обобщение на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация, имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме одиторския ангажимент и да изложим разбирането си за него в настоящото писмо. Нашият одит ще бъде проведен с цел изразяване на мнение относно финансовия отчет.

[Отговорностите на одитора]

²⁰ Адресатите и препратките в писмото са онези, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента, включително съответната юрисдикция. Важно е да се направи препратка към подходящите лица - вж. параграф А21.

²¹ В цялото писмо препратки към "вие", "ние", "нас", "ръководството", "лицата, натоварени с общо управление" и "одитор" следва да се използват или да се заменят както това е уместно при съществуващите обстоятелства.

Одита ще извършим съгласно изискванията на Международните одиторски стандарти (МОС). Тези стандарти изискват да спазваме етичните изисквания и да планираме и проведем одита така, че да се убедим в разумна степен на сигурност, че финансовият отчет на дружеството не съдържа съществени отклонения. Одитът включва изпълнението на процедури за получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от професионалната преценка на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет,

независимо дали се дължат на измама или грешка. Одитът включва също и оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и надеждността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и цялостното представяне на финансовия отчет.

Поради вътрешно присъщите ограничения на одита, наред с вътрешно присъщите ограничения във вътрешния контрол, налице е неизбежният риск, че някои съществени отклонения могат да останат неразкрити, въпреки че одитът е надлежно планиран и изпълнен в съответствие с МОС.

В процеса на оценките на риска ние разглеждаме вътрешния контрол, свързан с изготвянето на финансовия отчет на предприятието, за да разработим одиторски процедури, които са уместни при съществуващите обстоятелства, а не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието. Независимо от това ние ще ви съобщим в писмена форма каквито и да било съществени недостатъци във вътрешния контрол, които са свързани с одита на финансовия отчет и които установим по време на одита.

[Отговорности на ръководството и идентифициране на приложимата обща рамка за финансово отчитане (за целите на примера се приема, че одиторът не е определил, че съществува закон или нормативна разпоредба, предвиждащ тези отговорности с подходящи термини; следователно са използвани описанията в параграф 6(б) от настоящия МОС).]

Нашият одит ще бъде проведен на базата на това, че [ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление]²² потвърждават и разбират, че носят отговорност:

- (а) *за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;*²³

²² Използвайте терминология, която е подходяща при съществуващите обстоятелства.

²³ Или, ако е уместно, “За изготвяне на финансови отчети, които дават вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане”

- (б) за вътрешен контрол, какъвто [ръководството] счете за необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка; и
- (в) да ни предостави:
 - (i) достъп до цялата информация, която е известна на [ръководството], която е уместна за изготвянето на финансовия отчет, като например регистри, документация и други въпроси;
 - (ii) допълнителна информация, която може да поискаме от [ръководството] за целите на одита; и
 - (iii) неограничен достъп до лица в предприятието, от които сметем, че е необходимо да получим одиторски доказателства.

Като част от процеса на одита ние ще поискаме от [ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, които са направени пред нас във връзка с одита.

Очакваме пълното съдействие от Вашия персонал по време на нашия одит.

[Друга свързана информация]

[Включете друга информация, като например договорености за възнаграждения, фактуриране и други специфични условия, както това е целесъобразно.]

[Издаване на доклад]

[Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад]

Формата и съдържанието на нашия доклад може да бъде изменена в светлината на констатациите от одита.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо като потвърждение и съгласие с условията на нашия одит на финансовия отчет, включително и нашите отговорности.

ХУЗ & Ко.

Потвърдено и прието от името на Компания АБВ от

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

(подпис)

.....

име и длъжност

дата

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

Приложение 2

(вж.: параграф А10)

Определяне на приемливостта на рамките с общо предназначение

Юрисдикции, които нямат оторизирани или признати организации, създаващи стандарти или общи рамки за финансово отчитане, предвидени по закон или нормативна разпоредба

1. Както е обяснено в параграф А10 от настоящия МОС, когато предприятието е регистрирано или функционира при юрисдикция, която няма оторизирана или призната организация, създаваща стандарти, или, когато използването на общата рамка за финансово отчитане не е предвидена по закон или нормативна разпоредба, ръководството идентифицира приложимата обща рамка за финансово отчитане. Практиката при такива юрисдикции често е да се използват стандартите за финансово отчитане, установени от една от организациите, описани в параграф А8 от настоящия МОС.
2. Алтернативно, при дадена юрисдикция може да съществуват установени счетоводни конвенции, които са общоприети като обща рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение, изготвяни от определени предприятия при тази юрисдикция. Когато е възприета тази обща рамка за финансово отчитане, от одитора се изисква по силата на параграф 6(а) от настоящия МОС, да определи дали счетоводните конвенции взети заедно могат да бъдат сметнени за приемлива обща рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение. Когато счетоводните конвенции се използват широко при дадена юрисдикция, счетоводната професия при тази юрисдикция може да е разгледала приемливостта на общата рамка за финансово отчитане от името на одиторите. Алтернативно, одиторът може да направи това определение като прецени дали счетоводните конвенции показват характеристиките, които са нормални за приемливите общи рамки за финансово отчитане (вж. параграф 3 по-долу), или чрез сравнение на тези счетоводни конвенции с изискванията на съществуваща обща рамка за финансово отчитане, която се разглежда като приемлива (вж. параграф 4 по-долу).
3. Обикновено приемливата обща рамка за финансово отчитане показва следните характеристики, които правят информацията, предоставена във финансовия отчет, полезна за предвидените потребители:
 - (а) Уместност, с това, че информацията, предоставена във финансовия отчет, е подходяща за естеството на предприятието и за целта на финансовия отчет. Например, в случай на стопанско предприятие, което изготвя финансови отчети с общо предназначение,

уместността се преценява по отношение на информацията, която е необходима, за да се удовлетворят общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители при вземането на икономически решения. Тези потребности обикновено се удовлетворяват като се представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на стопанското предприятие.

- (б) Пълнота, с това, че сделките, операциите и събитията, салдата по сметки и оповестяванията, които се отразяват на заключенията, базирани на финансовия отчет, не са пропуснати.
 - (в) Надеждност, с това, че информацията, представена във финансовия отчет:
 - (i) където е приложимо, отразява икономическата същност на събитията и сделките, а не просто тяхната правна форма; и
 - (ii) дава в разумна степен последователна оценка, измерване, представяне и оповестяване, когато се използва при сходни обстоятелства.
 - (г) Неутралност, с това, че допринася за информация във финансовия отчет, която не съдържа предубеденост.
 - (д) Разбираемост, с това, че информацията във финансовия отчет е ясна и изчерпателна и не е предмет на съществено различно тълкуване.
4. Одиторът може да реши да сравни счетоводните конвенции с изискванията на съществуваща обща рамка за финансово отчитане, която се счита за приемлива. Например, той може да сравни счетоводните конвенции с МСФО. При одит на малко предприятие одиторът може да реши да сравни счетоводните конвенции с обща рамка за финансово отчитане, която е разработена конкретно за такива предприятия от оторизирана или призната организация, създаваща стандарти. Когато одиторът направи това сравнение и бъдат идентифицирани различия, решението за това дали счетоводните конвенции, приети при изготвянето и представянето на финансовия отчет, представляват приемлива обща рамка за финансово отчитане, включва разглеждането на причините за различията и това дали приложението на счетоводните конвенции, или описанието на общата рамка за финансово отчитане във финансовия отчет, могат да доведат до финансов отчет, който е подвеждащ.
5. Натрупването на счетоводни конвенции, разработени, за да са подходящи за индивидуални предпочитания, не е приемлива обща рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение. Аналогично, една обща рамка за съответствие не би представлявала

приемлива обща рамка за финансово отчитане, освен ако не е общоприета при конкретните юрисдикции от лицата, изготвящи отчети и от потребителите.

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 220

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)¹

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Система за контрол върху качеството и роля на екипите по ангажименти	2-4
Дата на влизане в сила	5
Цел	6
Определения	7
Изисквания	
Отговорности на ръководещите ангажиментите лица за качеството на одитите	8
Съответстващи етични изисквания	9-11
Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и одиторски ангажименти.....	12-13
Определяне на екипи по ангажименти.....	14
Изпълнение на ангажимента	15-22
Текущо наблюдение	23
Документация.....	24-25
Приложение и други пояснителни материали	
Система за контрол върху качеството и роля на екипите по ангажименти	A1-A2
Отговорности на ръководещите ангажиментите лица за качеството на одитите	A3

¹ Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2013.

КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Съответстващи етични изисквания	A4-A7
Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и одиторски ангажименти.....	A8-A9
Определяне на екипи по ангажименти.....	A10-A12
Изпълнение на ангажимента	A13-A31
Текущо наблюдение	A32-A34
Документация.....	A35

Международен одиторски стандарт (МОС) 220 „Контрол върху качеството при одита на финансови отчети” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните отговорности на одитора относно процедурите за контрол върху качеството при одита на финансови отчети. Когато е приложимо, той адресира и отговорностите на лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството за ангажимента. Настоящият МОС следва да се разглежда заедно със съответните етични изисквания.

Система за контрол върху качеството и роля на екипите по ангажименти

2. Одиторската фирма носи отговорността за системите, политиката и процедурите за контрол върху качеството. Съгласно МСКК 1 фирмата е задължена да създаде и поддържа система за контрол върху качеството, разработена за предоставяне на разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал спазват професионалните стандарти, и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) одиторските доклади, издадени от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства².

Настоящият МОС се базира на предположението, че фирмата е предмет на изискванията на МСКК 1 или на национални изисквания, които са поне толкова високи. (вж.: параграф A1)

3. В контекста на системата за контрол върху качеството на фирмата, екипите по ангажименти имат отговорност да прилагат процедури за контрол върху качеството, които са приложими към одиторския ангажимент и да предоставят на фирмата уместна информация, която да даде възможност за функционирането на тази част от системата ѝ за контрол върху качеството, която е свързана с независимостта.

4. Екипите по ангажиментите имат право да се позовават на системата за контрол върху качеството на фирмата, освен ако информацията, предоставена от фирмата или от други лица не предполага друго. (вж.: параграф A2)

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

² МСКК 1 "Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги", параграф 11

6.Целта на одитора е приложението на процедури за контрол върху качеството на ниво ангажимент, които му осигуряват разумна степен на сигурност, че:

- (а) одитът отговаря на професионалните стандарти и на приложимите законови и регулаторни изисквания; и
- (б) издаденият одиторски доклад е подходящ при съществуващите обстоятелства.

Определения

7.За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

- (а) Съдружник, отговорен за ангажимента³ – Съдружник или друго лице във фирмата, което носи отговорност за одиторския ангажимент и неговото изпълнение, както и за одиторския доклад, издаван от името на фирмата и който, когато се изисква, разполага с подходящи правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.
- (б) Преглед за контрол върху качеството на ангажимент – Процес, разработен за гарантиране на обективна оценка, на или преди датата на одиторския доклад, на съществените преценки направени от екипа по ангажимента и заключенията, до които те са достигнали при формулиране на одиторския доклад. Процесът за преглед на контрола върху качеството на ангажимента се отнася единствено за одити на финансови отчети на регистрирани на борсата дружества и за онези други ангажименти за одит, ако има такива, за които фирмата е определила, че се изисква преглед за контрол върху качеството на ангажимента.
- (в) Лице, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата, външно лице с подходяща квалификация или екип от такива физически лица, никое от които не е член на екипа по ангажимента, притежаващи достатъчен и подходящ опит и правомощия за извършване на обективна оценка на съществените преценки направени от екипа по ангажимента и заключенията, до които те са достигнали при формулиране на одиторския доклад.
- (г) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти,

³ Когато това е уместно, "съдружник, отговорен за ангажимента", "съдружник" и "фирма" трябва да бъдат разглеждани като препратки към еквивалентите им в публичния сектор

ангажирани от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми⁴. Терминът „екип по ангажимента“ изключва също така лица, в рамките на функцията „вътрешен одит“ на клиента, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор съблюдава изискванията на МОС 610 (преработен 2013).⁵

- (д) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, корпорация или друго търговско дружество на професионални счетоводители.
- (е) Фактическа проверка - Във връзка с приключили ангажименти, процедури, разработени с цел осигуряването на доказателства за спазване от страна на екипите по ангажимента на фирмената политика и процедури за контрол върху качеството.
- (ж) Регистрирано на борсата дружество – Дружество, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират на призната фондова борса, или се търгуват съгласно правилниците и регулацията на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.
- (з) Текущо наблюдение – Процес на постоянно разглеждане и оценяване на системата на фирмата за контрол върху качеството, включително провеждане на периодични проверки на избрани приключили ангажименти, разработен с цел да позволи на фирмата да получава разумна степен на сигурност, че нейната система за контрол върху качеството функционира ефективно.
- (и) Фирма, част от мрежа от фирми – Фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми.
- (й) Мрежа – По-голяма структура:
 - (i) която цели сътрудничество; и
 - (ii) която е ясно насочена към реализирането на печалба или поделянето на разходи, или която поделя обща собственост, контрол или ръководство, обща политика и процедури за контрол върху качеството, обща стратегия за дейността, използва общо търговско наименование, или съществена част от професионалните ресурси.

⁴ МОС 620 "Ползване работата на експерт на одитора", параграф 6(а) дефинира термина "експерт на одитора"

⁵ МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* установява границите при използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че законодателството или нормативните разпоредби може да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които това е разрешено.

- (к) Съдружник – Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги.
- (л) Персонал – Съдружници и служители.
- (м) Професионални стандарти – Международните одиторски стандарти (МОС) и съответните етични изисквания.
- (н) Съответстващи етични изисквания - Етичните изисквания, на които трябва да отговарят екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, които обикновено включват Част А и Б от *Етичния кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), свързани с одита на финансови отчети, наред с национални изисквания, които са по-рестриктивни.
- (о) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.
- (п) Подходящо квалифицирано външно лице – Лице, извън фирмата, със способности и компетентност да действа като съдружник, отговорен за ангажимента, например, съдружник в друга фирма или служител (с подходящ опит) на професионален счетоводен орган, чиито членове могат да изпълняват одити и прегледи на историческа финансова информация, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги или на организация, която предоставя съответните услуги за контрол върху качеството.

Изисквания

Отговорности на ръководещите ангажиментите лица за качеството на одитите

8. Съдружникът, отговорен за ангажимента, поема отговорността за цялостното качество на всеки ангажимент за одит, който е възложен на този съдружник. (вж.: параграф А3)

Съответстващи етични изисквания

9. През целия ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, подхожда с внимание, чрез наблюдение и отправяне на проучващи запитвания, както това е необходимо, за доказателства по отношение на доказателства за неспазване на съответните етични изисквания от страна на членовете на екипа по ангажимента. (вж.: параграф А4-А5)

10. Ако чрез системите на фирмата за контрол върху качеството или по друг начин на съдружника, отговорен за ангажимента, станат известни въпроси, които показват, че членове на екипа по ангажимента не са спазили етичните изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, определя подходящи мерки, в консултация с други лица във фирмата. (вж.: параграф А5)

Независимост

11. Съдружникът, отговорен за ангажимента, прави заключение относно спазването на изискванията за независимост, които са приложими по отношение на одиторския ангажимент. За да постигне това, съдружникът, отговорен за ангажимента:
- (а) Получава съответната информация от фирмата и, когато това е приложимо, от другите фирми от мрежата, за установяване и оценка на обстоятелства и взаимоотношения, които пораждат заплахи за независимостта.
 - (б) Оценява информацията относно установените нарушения на политиката и процедурите за независимост на фирмата, ако има такива, за да определи дали те пораждат заплахата за независимостта за одиторския ангажимент.
 - (в) Предприема подходящи действия за отстраняване на такива заплахи или да ги сведе до приемливо ниво посредством приложението на предпазни мерки, или, ако се счита за целесъобразно, се оттегля от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимите закон или нормативна разпоредба. Съдружникът, отговорен за ангажимента, своевременно докладва пред фирмата относно каквато и да било невъзможност за разрешаване на въпроса с цел предприемане на подходящи мерки. (вж.: параграф А5-А7)

Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и одиторски ангажименти

12. Съдружникът, отговорен за ангажимента, е удовлетворен, че се следват подходящи процедури относно приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и одиторски ангажименти и, че направените в това отношение заключения са уместни. (вж.: параграф А8-А9)
13. Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би станала причина фирмата да откаже одиторски ангажимент, в случай, че тази информация е била на разположение по-рано, той съобщава своевременно тази информация във фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия. (вж.: параграф А9)

Определяне на екипи по ангажименти

14. Съдружникът, отговорен за ангажимента, е удовлетворен, че екипът по ангажимента, както и всички експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, в своята цялост притежават подходящи способности и компетентност:

(а) за изпълнение на одиторския ангажимент в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) за да се даде възможност за издаване на одиторски доклад, който е подходящ при конкретните обстоятелства. (вж.: параграф A10-A12)

Изпълнение на ангажимента

Инструктиране, надзор и изпълнение

15. Съдружникът, отговорен за ангажимента, поема отговорност за:

(а) инструктирането, надзора и изпълнението на одиторския ангажимент в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) одиторския доклад, който се издава така, че е подходящ за конкретните обстоятелства.

Прегледи

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, поема отговорността за прегледите, които се извършват в съответствие с политиката и процедурите на фирмата за прегледи. (вж.: параграф A16-A17, A20)

17. На или преди датата на издаване на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, чрез преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, е удовлетворен, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на направените заключения и на одиторския доклад, който ще бъде издаден. (вж.: параграф A18-A20)

Консултиране

18. Съдружникът, отговорен за ангажимента:

(а) Носи отговорността, че екипът по ангажимента предприема получаването на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси.

- (б) е удовлетворен, че членовете на екипа по ангажимента са провели подходяща консултация в хода на ангажимента както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата.
- (в) е удовлетворен, че характерът и обхватът, и заключенията, възникващи от тези консултации, са съгласувани с консултиращото лице.
- (г) Определя дали заключенията, в резултат на консултациите, са били приложени. (вж.: параграф A21-A22)

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

19. За одити на финансови отчети на дружества, които се търгуват на фондова борса, и онези други одиторски ангажменти, ако има такива, за които фирмата е определила, че се изисква преглед за контрол върху качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента:

- (а) Установява, че е назначено лице за извършване на преглед за контрол върху качеството на ангажимента.
- (б) Обсъжда съществените въпроси, възникващи по време на одиторския ангажимент, включително такива, установени по време на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента.
- (в) Не издава одиторския доклад до приключване на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента. (вж.: параграф A23-A25)

20. Лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, прави обективна оценка на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, както и заключенията, достигнати при формулирането на одиторския доклад. Тази оценка включва:

- (а) Обсъждане на съществени въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента.
- (б) Преглед на финансовия отчет и предлагания одиторски доклад.
- (в) Преглед на подбрана одиторска документация, свързана със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и достигнатите от него заключения.
- (г) Оценка на достигнатите заключения при формулирането на одиторския доклад и преценка дали предлагания одиторски доклад е уместен. (вж.: параграф A26-A27, A29-A31)

21. За одити на финансови отчети на търгувани на фондовата борса дружества лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството, разглежда и изброените по-долу въпроси:

- (а) Оценката на екипа по ангажимента за независимостта на фирмата във връзка с конкретния одиторски ангажимент.
- (б) Дали са проведени подходящи консултации по въпроси, включващи различия в мнението или други трудни или спорни въпроси и заключенията в резултат на тези консултации.
- (в) Дали избраната за преглед одиторска документация отразява извършената работа във връзка със съществените преценки и подкрепя направените заключения. (вж.: параграф A28-A31)

Различия в мнението

22. В случаите, когато възникват различия в мнението в рамките на екипа по ангажимента, с лицата, с които се провеждат консултации или, където това е приложимо, между съдружника, отговорен за ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, необходимо е екипът по ангажимента да следва политиката и процедурите на фирмата за действие и за разрешаване на различия в мнението.

Текущо наблюдение

23. Една ефективна система за контрол върху качеството включва процес за текущо наблюдение, разработен, за да й осигури разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите, свързани със системата за контрол върху качеството са уместни, подходящи и функционират ефективно. Съдружникът, отговорен за ангажимента, разглежда резултатите от процеса на текущото наблюдение, както това е потвърдено в най-актуалната информация, разпространена от фирмата и, ако това е приложимо, от други фирми от същата мрежа и дали недостатъците, забелязани в тази информация, могат да се отразят на одиторския ангажимент. (вж. параграф A32-A34)

Документация

24. Одиторът включва в одиторската документация:⁶

⁶ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф A6.

- (а) идентифицираните спорни въпроси, свързани със спазването на съответните етични изисквания, и по какъв начин те са били разрешени;
- (б) заключенията за спазването на изискванията за независимост, които са приложими към одиторския ангажимент, и каквито и да било свързани дискусии с фирмата, които подкрепят тези заключения;
- (в) направените заключения относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиентите и одиторските ангажименти;
- (г) естеството и обхвата, както и заключенията, възникващи от консултациите, извършени в хода на одиторския ангажимент. (вж.: параграф А35)

25. По отношение на подложения на преглед одиторски ангажимент, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, документираща, че:

- (а) Са изпълнени процедурите, изисквани от политиката на фирмата за преглед на контрола върху качеството на ангажиментите;
- (б) Прегледът за контрол върху качеството на ангажиментите е приключен на или преди датата на одиторския доклад; и
- (в) На лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството, не са станали известни каквито и да било неразрешени въпроси, които могат да го накарат да счете, че съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и достигнатите от тях заключения, не са уместни.

Приложение и други пояснителни материали

Система за контрол върху качеството и роля на екипите по ангажименти
(вж.: параграф 2)

A1. МСКК 1 или националните изисквания, които са поне толкова високи, разглеждат отговорностите на фирмата за създаване и поддържане на нейната система за контрол върху качеството на одиторските ангажименти. Системата за контрол върху качеството включва политика и процедури, които се отнасят до всеки от изброените по-долу елементи:

- отговорности на ръководещите ангажиментите лица за качеството във фирмата;
- съответстващи етични изисквания;
- приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиентите и специфични ангажименти;
- човешки ресурси;
- изпълнение на ангажиментите; и

- текущо наблюдение.

Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата за създаване и поддържане на система за контрол върху качеството, следва да бъдат поне толкова високи колкото МСКК 1 , когато адресират всички елементи, посочени в настоящия параграф и налагат задължения на фирмата, които постигат целите на изискванията, изложени в МСКК 1 .

Позоваване на системата за контрол върху качеството на фирмата (вж.: параграф 4)

A2. Освен ако информацията, предоставена от фирмата или от други лица не предполага друго, екипът по ангажимента може да се позовава на системата за контрол на качеството на фирмата във връзка с, например:

- компетентността на персонала чрез техния подбор и официално обучение;
- независимост чрез събирането и съобщаването на съществена информация за независимостта;
- поддържане на взаимоотношения с клиентите чрез системи за приемане и продължаване на ангажиментите с тях;
- спазване на приложимите законови и регулаторни изисквания чрез процеса на текущо наблюдение.

Отговорности на ръководещите ангажиментите лица за качеството на одитите

A3. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента, и съответните послания към другите членове на екипа по ангажимента, при поемането на отговорност за цялостното качество на всеки одиторски ангажимент, следва да подчертават:

(а) важноста на качеството на одита на:

- (i) изпълнение на работа, която отговаря на изискванията на професионалните стандарти и регулаторните и законови изисквания;
- (ii) спазване на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството, както те са приложими;
- (iii) издаване на одиторски доклади, които са уместни при съществуващите обстоятелства; и
- (iv) способност на екипа по ангажимента да повдига съображенията си без страх от наказателни мерки; и

(б) фактът, че качеството е от изключителна важност при изпълнението на одиторските ангажименти.

Съответстващи етични изисквания

Спазване на съответстващите етични изисквания (вж.: параграф 9)

A4. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи за професионална етика, които включват:

- а. почтеност;

- б. обективност;
- в. професионална компетентност и надлежно внимание;
- г. конфиденциалност;
- д. професионално поведение.

Определение за "фирма", "мрежа" и "мрежа от фирми" (вж.: параграф 9-11)

A5. Определенията за "фирма", "мрежа" или "мрежа от фирми" в съответните етични изисквания може да се различават от тези, посочени в настоящия МОС. Например, Кодексът на СМСЕС определя "фирмата" като:

- (а) еднолично практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество или корпорация на професионални счетоводители;
- (б) предприятие, което контролира тези страни чрез собственост, управление или с други средства; и
- (в) предприятие, контролирано от тези страни чрез собственост, управление или с други средства.

Кодексът на СМСЕС предоставя и насоки във връзка с термините "мрежа" и "мрежа от фирми".

В съответствие с изискванията на параграфи 9-11, определенията, използвани в съответстващите етични изисквания, са приложими в степеня, в която това е необходимо за тълкуването на тези етични изисквания.

Заплахи за независимостта (вж.: параграф 11(в))

A6. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да идентифицира заплахата за независимостта по отношение на одиторския ангажимент, която предпазните мерки може да не са в състояние да елиминират или да намалят до приемливо ниво. В този случай, както се изисква от параграф 11 (в), съдружникът, отговорен за ангажимента, докладва на съответното(ите) лице(а) във фирмата с цел на определяне на подходящи действия, които могат да включват елиминиране на дейността или интереса, които пораждаат заплахата, или оттегляне от одиторския ангажимент, когато това е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A7. Законовите мерки могат да предвиждат предпазни мерки за независимостта на одиторите в публичния сектор. Одиторите или одиторските фирми в публичния сектор, обаче, които изпълняват одити в този сектор от името на одитора по закон, може, в зависимост от условията на назначението в конкретна юрисдикция, да е необходимо да адаптират своя подход, за да популяризират спазването на духа на изискването в параграф 11. Това може да включва, когато назначението на одитора в публичния сектор не позволява оттегляне от ангажимента, оповестяване чрез публичен доклад на обстоятелствата, които са възникнали, които, ако бяха възникнали в частния сектор, биха довели до оттеглянето на одитора.

Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и одиторски ангажименти (вж.: параграф 12)

А8. МСКК 1 изисква фирмата да получи информацията, която се счита за необходима при съществуващите обстоятелства, преди да приеме даден ангажимент за нов клиент, когато взема решение дали да продължи съществуващ ангажимент, и когато разглежда приемането на нов ангажимент за съществуващ клиент⁷. Информация като изброената по-долу подпомага съдружника, отговорен за ангажимента, за определяне дали направените заключения за приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиентите и одиторските ангажименти са уместни:

- Почтеност на основните собственици, ключовия ръководен персонал и лицата, натоварени с общото управление на предприятието.
- Дали екипът по ангажимента е компетентен за изпълнение на одиторския ангажимент и дали разполага с необходимите възможности, включително време и ресурси.
- Дали фирмата и екипът по ангажимента могат да спазят съответстващите етични изисквания.
- Съществени въпроси, които са възникнали по време на текущия или предходни одиторски ангажименти и техните последици за продължаване на взаимоотношението.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор (вж.: параграф 12-13)

А9. В публичния сектор одиторите могат да бъдат назначавани в съответствие с процедури по закон. Съответно, определени изисквания и съображения, свързани с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и одиторски ангажименти, както те са изложени в параграфи 12, 13 и А8, може да не са уместни. Независимо от това, събраната в резултат на описания процес информация може да е ценна за одиторите в публичния сектор при извършването на оценки на риска и при изпълнението на други задължения за докладване.

Определяне на екипи по ангажименти (вж.: параграф 14)

А10. Екипът по ангажимента включва представител, който разполага с експертни познания в специализираната област на счетоводство или одит, независимо дали е нает от фирмата или работещ на пълен работен ден в нея, ако има такъв, който изпълнява одиторски процедури по ангажимента. Човек с такава специализация обаче, не е член на екипа, ако неговото включване в

⁷ МСКК 1, параграф 27 (а)

ангажимента е само като консултант. Консултациите са разглеждат в параграф 18 и параграфи A21 – A22.

A11. Когато разглежда подходящите компетентност и способности, очаквани от екипа по ангажимента като цяло, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание такива въпроси, като например:

- Разбиране на и практически опит на екипа в одиторски ангажименти със сходен характер и сложност чрез подходящо обучение и участие.
 - Разбиране на екипа за професионалните стандарти, и законовите и регулаторните изисквания.
 - Подходящи методологически познания на екипа, включително познания за съответната информационна технология и специализирани области от счетоводството или одита.
 - Познания на екипа за съответната дейност или отрасъл, в които клиентът развива дейност.
 - Способност на екипа за професионална преценка.
- Разбиране от страна на екипа на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A12. В публичния сектор допълнителните подходящи компетентни познания могат да включват умения, които са необходими за изпълнение на условията на назначението за одита в конкретната юрисдикция. Тези компетентни познания могат да включват разбиране за приложимите изисквания за докладване, включително пред законодателни или други ръководни органи, или в интерес на обществеността. По-широкият обхват на одитите в публичния сектор могат да включват, например, някои аспекти от одит на изпълнението или изчерпателна оценка на съответствието със закона, разпоредбите и други правомощия, както и предотвратяването и разкриването на измама и корупция.

Изпълнение на ангажимента

Инструктиране, надзор и изпълнение (вж.: параграф 15 (а))

A13. Инструктирането на екипа по ангажимента включва информирание на членовете му по такива въпроси, като например:

- техните отговорности, включително необходимостта да се спазват съответните етични изисквания и одита да се планира и изпълни с отношение на професионален скептицизъм, както това се изисква от МОС 200 (преработен и изменен)⁸;

⁸ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 15

- отговорностите на съответните съдружници, когато в провеждането на одиторския ангажимент участва повече от един;
- целите на работата, която ще бъде изпълнена;
- естеството на бизнеса на предприятието;
- въпроси, свързани с риска;
- проблеми, които могат да възникнат;
- детайлния подход за изпълнение на ангажимента.

Дискусиите между членовете на екипа по ангажимента позволяват на по-неопитните участници да повдигат въпроси пред по-опитните членове на екипа, така че в рамките на екипа по ангажимента да се установи подходяща комуникация.

A14. Подходящата работа в екип и обучение помагат на по-неопитните членове от екипа по ангажимента ясно да разберат целите на работата, която следва да изпълнят.

A15. Надзорът включва такива въпроси, като например:

- Проследяване напредъка по изпълнението на одиторския ангажимент.
- Разглеждане на възможностите и компетентността на индивидуалните членове на екипа по ангажимента с цел преценка дали разполагат с достатъчно време за изпълнение на работата си, дали разбират дадените инструкции и дали работата се изпълнява в съответствие с планирания подход за одиторския ангажимент.
- Адресиране на съществените въпроси, възникващи по време на одиторския ангажимент, разглеждане на тяхната значимост и целесъобразна промяна в планирания подход.
- Установяване на въпроси за консултация или за разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на одиторския ангажимент.

Прегледи

Отговорности за извършване на преглед (вж.: параграф 16)

A16. Съгласно МСКК 1 политиката и процедурите на фирмата за отговорностите за преглед се определят въз основа на това, че работата на по-неопитните членове на екипа се подлага на преглед от по-опитните членове⁹.

A17. Прегледът включва преценка, дали например:

- Работата е извършена в съответствие с професионалните

⁹ МСКК 1 , параграф 33

станданти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

- Съществените въпроси са били повдигнати за допълнително разглеждане.
- Проведени са подходящи консултации и достигнатите заключения са документирани и изпълнени.
- Съществува потребност от преразглеждане на характера, времето на изпълнение и обхвата на извършената работа.
- Изпълнената работа подкрепя направените заключения и е подходящо документирана.
- Получените доказателства са достатъчни и уместни, за да подкрепят одиторския доклад.
- Постигнати са целите на процедурите по ангажимента.

Преглед на извършената работа от страна на съдружника, отговорен за ангажимента (вж.: параграф 17)

A18. Своевременните прегледи от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на изброените по-долу въпроси на подходящи етапи по време на ангажимента позволяват съществените въпроси да бъдат разрешени своевременно по удовлетворителен за съдружника, отговорен за ангажимента, начин на или преди датата на издаване на одиторския доклад:

- критични области на преценка, особено такива, свързани с трудни или спорни въпроси, установени в процеса на ангажимента;
- съществени рискове; и
- други области, които съдружникът, отговорен за ангажимента, счита за важни.

Не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да извършва преглед на цялата одиторска документация, но той може да го направи. Както се изисква от МОС 230 обаче, той следва да документира степента и времето на изпълнение на прегледите¹⁰.

A19. Нов съдружник, отговорен за ангажимента, който поема одита по време на самия ангажимент, може да приложи процедурите за преглед, описани в параграфи A18, за да извърши преглед на работата до датата на смяната, за да поеме отговорностите в качеството си на такъв съдружник.

¹⁰ МОС 230 "Одиторска документация", параграф 9 (в)

Уместни въпроси, когато се използва член на екипа по ангажимента, който притежава експертни познания в специализирана област на счетоводството или одита (вж.: параграф 15-17)

A20. Когато се използва член на екипа по ангажимента, който притежава експертни познания в специализирана област на счетоводството или одита, надзора и прегледа на работата на този член на екипа може да включва такива въпроси, като например:

- Съгласуване с този член на характера, обхвата и целите на неговата работа; и съответните роли и характер, време на изпълнение и обхват на комуникацията между него и другите членове на екипа по ангажимента.
- Оценка на адекватността на работата на този член, включително уместността и разумността на неговите констатации или заключения и тяхната последователност с други одиторски доказателства.

Консултиране (вж.: параграф 18)

A21. Ефективната консултация по важни технически, етични и други въпроси в рамките на фирмата, или, където е уместно, извън нея, могат да бъдат постигнати, когато лицата, с които тя се провежда:

- разполагат с всички свързани факти, което им дава възможност да предоставят информирана консултация; и
- разполагат с подходящи познания, позиция и опит.

A22. За екипа по ангажимента може да бъде целесъобразно да проведе консултация извън фирмата, например в случаите, когато фирмата не разполага с достатъчно подходящи вътрешни ресурси. Той може да се възползва от консултантски услуги, предоставяни от други фирми, професионални и регулаторни органи или търговски организации, които предоставят съответните услуги за контрол върху качеството.

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

Завършване на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента преди датата на одиторския доклад (вж.: параграф 19 (в))

A23. МОС 700 изисква одиторският доклад да носи дата не по-рано от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, въз основа на които да базира мнението си върху финансовия отчет¹¹. В случаите на одит на финансови отчети на дружества, които се търгуват на фондови борси, или когато ангажиментът отговаря на критериите за преглед за контрол върху качеството, подобен преглед подпомага одитора при определянето дали са получени достатъчни и уместни одиторски

¹¹ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансовия отчет", параграф 41.

доказателства.

- A24. Своевременното провеждане на преглед за контрол върху качеството на подходящи етапи по време на ангажимента позволява навременното разрешаване на важни въпроси по удовлетворителен за лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството, начин на или преди датата на одиторския доклад.
- A25. Завършването на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента означава покриване от страна на лицето, извършващо прегледа, на изискванията на параграфи 20-21 и, когато е приложимо, спазване на изискванията на параграф 22. Документацията за прегледа за контрол върху качеството може да бъде попълнена след датата на одиторския доклад като част от окомплектоването на окончателното досие за одита. МОС 230 установява изискванията и предоставя насоки по този въпрос¹².

Характер, обхват и време на изпълнение на прегледа за контрол върху качеството (вж.: параграф 20)

- A26. Като остава с повишено внимание относно съществуващите обстоятелства съдружникът, отговорен за ангажимента, е в състояние да идентифицира ситуации, при които е необходим преглед за контрол върху качеството, въпреки че в началото на ангажимента такъв преглед не е изискван.
- A27. Обхватът на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента може да зависи, наред с всичко останало, от сложността на одиторския ангажимент, дали предприятието се търгува на фондова борса и риска, че одиторският доклад може да не е подходящ при съществуващите обстоятелства. Извършването на преглед за контрол върху качеството на ангажимента не намалява отговорностите на съдружника за ангажимента и неговото изпълнение.

Преглед за контрол върху качеството на ангажменти за дружества, търгувани на фондови борси (вж.: параграф 21)

- A28. Други въпроси, свързани с оценката на съществените преценки на екипа по ангажимента, които могат да бъдат взети под внимание при прегледа за контрол върху качеството на ангажменти за търгувани на фондови борси предприятия, включват:
- Идентифицираните съществени рискове по време на ангажимента в съответствие с МОС 315¹³ и отговорите на тези рискове в съответствие с МОС 330¹⁴, включително оценката от страна на екипа по ангажимента и отговора на риска от измами в съответствие с МОС 240¹⁵.

¹² МОС 230, параграфи 14-16

¹³ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда"

¹⁴ МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

¹⁵ МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети"

- Направените преценки, в частност по отношение на съществеността и значимите рискове.
- Значимостта и характерът на коригирани и некоригирани отклонения, идентифицирани по време на одита.
- Въпросите, които следва да бъдат съобщени на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление и, когато това е приложимо, на други страни като например регулаторни органи.
-

В зависимост от обстоятелствата тези други въпроси могат да бъдат приложими за прегледи за контрол върху качеството за одити на финансови отчети на други предприятия.

Въпроси, специфични за малки предприятия (вж.: параграф 20-21)

A29. В допълнение към одитите на финансови отчети на дружества, търгувани на фондови борси, преглед за контрол върху качеството е необходим и за одиторски ангажименти, които удовлетворяват установените от фирмата критерии, което прави тези ангажименти предмет на преглед за контрол върху качеството. В някои случаи никой от одиторските ангажименти на фирмата може да не отговаря на критериите, които биха ги направили предмет на такъв преглед.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор (вж.: параграф 20-21)

A30. В публичния сектор одитор, назначен по закон (например, Главния одитор или друго лице с подходяща квалификация, назначено от Главния одитор), може да действа в качеството на еквивалент на съдружник, отговорен за ангажимента, като носи цялостната отговорност за одитите в публичния сектор. При такива обстоятелства, където е уместно, изборът на лице, извършващо преглед за контрол върху качеството, включва вземане под внимание на необходимостта от независимост от одитираното предприятие и способността на лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството, да направи обективна оценка.

A31. Дружествата, търгувани на фондови борси, както е посочено в параграфи 21 и 28, не са често срещани в публичния сектор. Може да съществуват, обаче, други предприятия от публичния сектор, които са важни поради големината, сложността или аспекти на публичния интерес, и за които следователно съществуват широка гама заинтересовани страни. Примерите включват държавни корпорации и предприятия, предоставящи комунални услуги. Непрекъснатите трансформации в публичния сектор могат също да създадат нови видове важни предприятия. Няма фиксирани обективни критерии, върху които да се базира определянето на важността. Независимо от това, одиторите в публичния сектор оценяват кои

предприятия биха могли да са достатъчно значими, че това да наложи извършването на преглед за контрол върху качеството.

Текущо наблюдение (вж.: параграф 23)

- A32. МСКК 1 изисква фирмата да установи процес за текущо наблюдение, разработен с цел осигуряване на разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите, свързани със системата за контрол върху качеството, са уместни, адекватни и функционират ефективно¹⁶.
- A33. Когато разглежда недостатъците, които могат да се отразят върху одиторския ангажимент, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да прецени мерките, които фирмата е взела за коригиране на ситуацията, които съдружникът счита за достатъчни в контекста на въпросния одит.
- A34. Даден недостатък в системата на фирмата за контрол върху качеството не показва непременно, че конкретният одиторски ангажимент не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания, или че одиторския доклад не е подходящ.

Документация

Документиране на консултирането (вж.: параграф 24 (г))

- A35. Документирането на консултациите с други професионалисти, които включват трудни или спорни въпроси, което е достатъчно пълно и подробно, спомага да се осигури разбиране за:
- (а) въпроса, по който е потърсена консултация;
 - (б) резултатите от консултацията, включително всякакви взети решения, базата за тези решения и как те са били изпълнени.

¹⁶ МСКК 1, параграф 48

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 230

ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Характер и цели на одиторската документация	2-3
Дата на влизане в сила	4
Цел	5
Определения	6
Изисквания	
Своевременно изготвяне на одиторска документация.....	7
Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства	8-13
Окомплектоване на окончателно одиторско досие	14-16
Приложение и други пояснителни материали	
Своевременно изготвяне на одиторска документация	A1
Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства	A2-A20
Окомплектоване на окончателно одиторско досие	A21-A24
Приложение: Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС	

Международен одиторски стандарт (МОС) 230 „Одиторска документация” трябва да бъде разглеждан в контекста на МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за изготвяне на одиторска документация за одита на финансовия отчет. Приложението изброява други МОС, които съдържат специфични изисквания и насоки към документацията. Специфичните изисквания към документацията в други МОС не ограничават приложението на настоящия МОС. Законодателствата и нормативните разпоредби могат да установяват допълнителни изисквания към документацията.

Характер и цели на одиторската документация

2. Одиторска документация, която отговаря на изискванията на настоящия МОС и на специфичните изисквания към документацията в други свързани МОС, предоставя:
 - (а) доказателства за базата за заключението на одитора относно постигането на общите му цели ¹; и
 - (б) доказателства, че одитът е планиран и извършен в съответствие с МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания.
3. Одиторската документация има редица допълнителни цели, включително изброените по-долу:
 - Подпомагане на екипа по ангажимента за планирането и изпълнението на одита.
 - Подпомагане на членовете на екипа по ангажимента, отговорни за надзора, в насочването и надзора на одиторската работа и за изпълнение на задълженията им за преглед в съответствие с МОС 220.¹
 - Осигуряване на възможност екипът по ангажимента да носи отговорност за своята работа.
 - Запазване на документация по въпроси от продължаваща важност за бъдещи одити.

¹ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 11.

² МОС 220 “Контрол върху качеството на одити на финансови отчети”, параграфи [15-17].

- Осигуряване на възможност за провеждане на прегледи и проверки за контрол върху качеството в съответствие с МСКК 1² или с националните изисквания, които са поне толкова високи.
- Осигуряване на възможност за провеждане на външни проверки в съответствие с приложимите закони, регулаторни и други изисквания.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

5. Целта е одиторът да изготвя документация, която предоставя:
 - (а) достатъчно и уместно отразяване на базата за одиторския доклад; и
 - (б) доказателства, че одитът е планиран и изпълнен в съответствие с МОС и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Определения

6. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Одиторска документация – Документи с данни за извършените одиторски процедури, получени съответни одиторски доказателства и за изводи, до които е стигнал одиторът (могат да се използват също термини като “работни документи” или “работни книжа”).
 - (б) Одиторско досие – Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.
 - (в) Одитор с опит—Лице (външно или вътрешно за фирмата), което притежава практически одиторски опит и разумна степен на разбиране за:
 - (i) одиторските процеси;

² МСКК 1 “Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансова информация и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги”, параграфи 32-33, 35-38 и 48.

- (ii) МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- (iii) бизнес средата, в която функционира предприятието; и
- (iv) одиторските въпроси и въпросите за финансово отчитане, които са съществени за икономическия сектор на предприятието.

Изисквания

Своевременно изготвяне на одиторската документация

7. Одиторът изготвя одиторската документация своевременно. (вж.: пар. A1)

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

Форма, съдържание и обхват на одиторската документация

8. Одиторът изготвя одиторска документация, която е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере: (вж.: пар. A2-A5, A16-A17)
- (а) Характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури с цел спазване на изискванията на МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания; (вж.: пар. A6-A7)
 - (б) Резултатите от извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и
 - (в) Съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите по тях заключения и съществените професионални преценки, направени в процеса на достигане до тези заключения. (вж.: пар. A8-A11)
9. При документирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на извършените одиторски процедури одиторът отразява:
- (а) идентифициращите характеристики на специфичните тествани обекти или въпроси; (вж.: пар. A12)
 - (б) кой е изпълнил одиторската работа и датата, на която е извършена тази работа; и
 - (в) кой е прегледал извършената одиторска работа и датата и обхватът на този преглед. (вж.: пар. A13)
10. Одиторът документира дискусиите по важни въпроси с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и други лица, включително

естеството на съществените дискутирани въпроси и кога и с кого са проведени тези дискусии. (вж.: пар. A14)

11. Ако одиторът е идентифицирал информация, която е непоследователна с окончателното му заключение по даден важен въпрос, той документира по какъв начин е адресирал тази непоследователност. (вж.: пар. A15)

Отклонение от съществено изискване

12. Ако, в извънредни обстоятелства, одиторът прецени, че е необходимо да се отклони от дадено съществено изискване в МОС, той документира по какъв начин изпълнените алтернативни одиторски процедури постигат целта на това изискване и причините за отклонението. (вж.: пар. A18-A19)

Въпроси, възникващи след датата на одиторския доклад

13. Ако, в извънредни обстоятелства, одиторът изпълни нови или допълнителни одиторски процедури, или направи нови заключения след датата на одиторския доклад, той документира: (вж.: пар. A20)
 - (а) възникналите обстоятелства;
 - (б) изпълнените нови или допълнителни одиторски процедури, получени одиторски доказателства и направени заключения и ефекта им върху одиторския доклад; и
 - (в) кога и от кого са направени и прегледани възникналите промени в одиторската документация.

Окомплектоване на окончателно одиторско досие

14. Одиторът окомплектова одиторската документация в одиторско досие и да завърши административния процес по окомплектоването на окончателно одиторско досие своевременно след датата на одиторския доклад. (вж.: пар. A21-A22)
15. След завършване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът не трябва да изтрива или изхвърля одиторска документация от какъвто и да било характер преди изтичане на периода за нейното съхранение. (вж.: пар. A23)
16. При обстоятелства, различни от предвидените в параграф 13, когато одиторът счете за необходимо да модифицира съществуваща одиторска документация или да добави нова одиторска документация след приключване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, той, независимо от характера на промените или допълненията, документира: (вж.: пар. A24)

- (а) специфичните причини за тях; и
- (б) кога и от кого са направени и прегледани.

Приложение и други пояснителни материали

Своевременно изготвяне на одиторската документация (вж.: пар. 7)

A1. Своевременното изготвяне на достатъчна и уместна одиторска документация помага за повишаване качеството на одита и ефективния преглед и оценка на получените одиторски доказателства и направени заключения преди финализирането на одиторския доклад. Документация, изготвена след изпълнение на одиторската работа, е вероятно да бъде не толкова точна, колкото изготвената в момента, в който се изпълнява тази работа.

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

Форма, съдържание и обхват на одиторската документация (вж.: пар. 8)

A2. Формата, съдържанието и обхватът на одиторската документация зависят от такива фактори като:

- големина и сложност на предприятието;
- характер на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени;
- идентифицирани рискове от съществени отклонения*;
- значение на получените одиторски доказателства;
- характер и обхват на идентифицираните изключения;
- необходимост за документиране на дадено заключение или база за заключение, която не е лесно определяема от документацията за извършената работа или за получените одиторски доказателства;
- използвани одиторски методология и средства.

* Отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящото издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

А3. Одиторската документация може да бъде отразена на хартиен или електронен носител, или при използване на друга среда. Примерите за одиторска документация включват:

- одиторски програми;
- анализи;
- меморандуми по проблеми;
- обобщения по съществени въпроси;
- писма за потвърждение и представителни писма;
- списъци за проверка;
- кореспонденция (включително по електронна поща) относно съществени въпроси.

Като част от одиторската документация одиторът може да включи извадки или копия от документите на предприятието (например, важни и специфични договори и споразумения). Одиторската документация, обаче, не е заместител за счетоводните документи на предприятието.

А4. Одиторът не трябва да включва в одиторската документация сменени проекти на работни книжа и финансови отчети, пояснения, които отразяват непълни или предварителни виждания, предишни копия на документи, които са коригирани за печатни или други грешки и дубликати на документи.

А5. Сами по себе си устните обяснения на одитора не представляват подходяща подкрепа за работата, която той е изпълнил или заключенията, до които е достигнал, но могат да се използват за обяснение или поясняване на информация, съдържаща се в одиторската документация.

Документиране на спазването на МОС (вж.: пар. 8(а))

А6. По принцип спазването на изискванията на настоящия МОС водят до създаване на одиторска документация, която е достатъчна и уместна при съществуващите обстоятелства. Други МОС съдържат специфични изисквания към документацията, които са предвидени за разясняване на приложението на настоящия МОС в конкретните обстоятелства на другите МОС. Специфичните изисквания към документацията на другите МОС не ограничават приложението на настоящия МОС. В допълнение, отсъствието на изискване към документацията в който и да било конкретен МОС не е предвидено да предположи, че в резултат на спазването на този МОС не следва да се изготвя документация.

А7. Одиторската документация осигурява доказателства, че одитът отговаря на изискванията на МОС. Обаче, нито е необходимо, нито е практически възможно одиторът да документира всеки въпрос разгледан или професионална преценка направена по време на одита. В допълнение, не е необходимо одиторът да документира отделно (като например, в списък за проверка) спазването на въпроси, за които това е демонстрирано от документи, включени в одиторското досие. Например:

- Съществуването на подходящо документиран одиторски план показва, че одиторът е планирал одита.
- Съществуването на подписано писмо за поемане на ангажимент в одиторското досие показва, че одиторът е договорил условията на ангажимента за одит с ръководството или, когато това е уместно, с лицата, натоварени с общото управление.
- Одиторски доклад, съдържащ подходящо квалифицирано мнение за финансовите отчети, показва, че одиторът е спазил изискванията за изразяване на квалифицирано мнение при обстоятелствата, посочени в МОС.
- Във връзка с изисквания, които са приложими като цяло през целия одит, е възможно да има редица начини, по които спазването им може да се демонстрира в одиторското досие:
 - Например, може да има повече от един начин, по който да се документира професионалният скептицизъм на одитора. Но независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства за упражнението от одитора професионален скептицизъм съгласно изискванията на МОС. Такива доказателства могат да включват специфични процедури, изпълнени с цел потвърждение на отговорите на запитванията на одитора, предоставени от ръководството.
 - Аналогично, това, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е поел отговорност за насочването, надзора и изпълнението на одита в съответствие с изискванията на МОС, може да бъде доказано по редица начини в одиторската документация. Това може да включва документация за своевременното включване на съдружника, отговорен за ангажимента, в различни

аспекти на одита, като например участие в дискусиите на екипа, изисквано съгласно МОС 315.³

Документиране на съществени въпроси и свързаните с тях съществени професионални преценки (вж.: пар. 8(в))

A8. Преценката за важноста на даден въпрос изисква обективен анализ на фактите и обстоятелствата. Примерите за съществени въпроси включват:

- Въпроси, които пораждат съществени рискове (както това е дефинирано в МОС 315 ⁴).
- Резултати от одиторски процедури, показващи (а), че финансовият отчет може да съдържа съществени отклонения; или (б) необходимост от ревизиране на предишната оценка на одитора относно рисковете от съществени отклонения и отговорът на одитора на тези рискове.
- Обстоятелства, които пораждат съществени затруднения за одитора при прилагането на необходимите одиторски процедури.
- Констатации, които биха могли да доведат до модификация на одиторското мнение или включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад.

A9. Важен фактор при определянето на формата, съдържанието и обхвата на одиторската документация по съществени въпроси е степента на професионална преценка, упражнена при изпълнението на работата и оценката на резултатите. Документацията за направените професионални преценки, когато са съществени, служи за обяснение на заключенията на одитора и в подкрепа на качеството на преценката. Такива въпроси са от особен интерес за лицата, отговорни за прегледа на одиторската документация, включително лицата, извършващи последващи одити, когато се подлагат на преглед въпроси с продължаваща важност (например, когато се прави ретроспективен преглед на приблизителните счетоводни оценки).

A10. Някои примери, в които в съответствие с параграф 8 е уместно да се изготви одиторска документация, свързана с използването на

³ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда", параграф 10

⁴ МОС 315, параграф 4(д).

професионална преценка, включват, когато въпросите и преценките са съществени:

- Обосновката за заключението на одитора, когато дадено изискване предвижда той да "вземе под внимание" определена информация или фактори и това разглеждане е съществено в контекста на конкретния ангажимент.
- Базата за заключението на одитора относно разумността на областите на субективни преценки (например, разумността на съществени приблизителни счетоводни оценки).
- Базата за заключенията на одитора относно автентичността на даден документ, когато се извършва допълнително проучване (като например, подходящо ползване на експерт или на процедури за потвърждение), в отговор на условия, идентифицирани по време на одита, които карат одиторът да вярва, че документът може да не е автентичен.

A11. Одиторът може да прецени, че като част от одиторската документация е разумно да изготви и съхрани обобщение (понякога наричано меморандум за приключване на ангажимента), което описва съществените въпроси, идентифицирани по време на одита и начина, по който те са били адресирани, или, което включва кръстосани препратки към други свързани поддържащи одиторски документи, които предоставят тази информация. Подобно обобщение може да улесни ефективните и ефикасни прегледи и проверки на одиторската документация, особено за големи и сложни одити. В допълнение, изготвянето на такова обобщение може да подпомогне одитора при разглеждането на съществени въпроси. То може да подпомогне одитора да прецени и дали, в светлината на изпълнените одиторски процедури и достигнати заключения, съществува каквато и да било индивидуално съществена цел на МОС, която той не може да постигне, което би му попретило да постигне общата си цел.

Идентифициране на специфични тествани обекти и въпроси и на лицето, изготвящо документа и лицето, извършващо преглед на документа (вж.: пар. 9)

A12. Отразяването на идентифициращи характеристики обслужва редица цели. Например, то дава възможност на екипа по ангажимента да бъде държан отговорен за работата и улеснява проучването на изключения или непоследователности. Идентифициращите характеристики варират според характера на одиторската процедура и на тествания обект или въпрос. Например:

- За детайлен тест на поръчките за покупка, генерирани от предприятието, одиторът може да идентифицира документи, избрани за тестване по техните дати и уникални номера на поръчката за покупка.
- За процедура, изискваща подбор или преглед на всички обекти над определена сума от дадена популация, одиторът може да отрази обхвата на процедурата и да идентифицира популацията (например, всички записи в журнала над определена сума от регистъра на журнала).
- За процедура, изискваща системни извадки от популация на документи, одиторът може да идентифицира избраните документи чрез отразяване на техния източник, начална точка и интервал на извадката (например, систематична извадка от отчетите за експедиция, избрана от регистъра за експедиция за периода от 1 април до 30 септември, започвайки с отчет номер 12345 и избирайки всеки 125-ти отчет).
- За процедура, изискваща запитвания към конкретен персонал на предприятието, одиторът може да отрази датите на тези запитвания и имената и длъжностите на персонала на предприятието.
- За процедура по наблюдение, одиторът може да отрази процеса или въпроса, който е подложен на наблюдение, съответните лица, съответните им отговорности и къде и кога е било проведено наблюдението.

A13. МОС 220 изисква одиторът да извърши преглед на изпълнената одиторска работа чрез преглед на одиторската документация.⁵ Изискването за документиране на това кой е извършил преглед на изпълнената одиторска работа, не предполага необходимост всяка конкретна работна книга да включва доказателства за прегледа. Изискването, обаче, означава документиране на това каква одиторска работа е била подложена на преглед, кой е прегледал тази работа и кога е била подложена на прегледа.

Документиране на дискусиите по съществени въпроси с ръководството, лицата, натоварени с общото ръководство и други лица (вж.: пар. 10)

A14. Документацията не се ограничава до документи, изготвени от одитора, а може да включва и други подходящи документи, като например протоколи от заседания, изготвени от персонала на предприятието и съгласувани с одитора. Другите лица, с които одиторът може да

⁵ МОС 220, параграф 17.

дискутира съществени въпроси, могат да включват друг персонал в предприятието и външни страни, като например, лица, предоставящи професионални консултации на предприятието.

Документация за това как са адресирани непоследователностите (вж.: пар. 11)

- A15. Изискването за документиране на това по какъв начин одиторът е адресирал непоследователностите в информацията не предполага, че одиторът трябва да запази документация, която е некоректна или е заменена с друга.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия (вж. пар. 8)

- A16. Одиторската документация за одит на едно по-малко предприятие обикновено не е толкова изчерпателна, колкото за одита на едно по-голямо предприятие. В допълнение, в случай на одит, при който съдружникът, отговорен за ангажимента, изпълнява цялата одиторска работа, документацията няма да включва въпроси, които биха могли да са документирані единствено, за да се информират или инструктират членовете на екип по ангажимента, или да се предоставят доказателства за преглед от други членове на екипа (например, няма да има въпроси за документиране, свързано с дискусиите на екипа или с надзора). Въпреки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, спазва водещото изискване в параграф 8 за изготвяне на одиторска документация, която може да бъде разбрана от одитор с опит, тъй като одиторската документация може да бъде предмет на преглед от външни страни за регулаторни или други цели.

- A17. Когато изготвя одиторската документация, одиторът на по-малко предприятие може също да прецени, че е полезно и ефикасно да отрази различните аспекти на одита заедно, в един документ, с кръстосани препратки към поддържащите работни книжа, както това е целесъобразно. Примери за въпроси, които могат да бъдат документирані заедно при одита на по-малко предприятие, включват разбирането на предприятието и неговия вътрешен контрол, общата одиторска стратегия и одиторски план, нивото на същественост, определено съгласно МОС 320, оценени рискове, съществени въпроси, забелязани по време на одита и достигнати заключения.

Отклонение от дадено съществено изискване (вж.: пар. 12)

- A18. Изискванията на МОС са разработени за да улеснят одитора при постигането на целите, посочени в МОС и оттам при постигането на

общата цел на одитора.⁶ Съответно, освен в изключителни обстоятелства, МОС изискват спазване с всяко изискване, което е съществено в съществуващите обстоятелства на одита.

A19. Изискването за документация е приложимо единствено към изискванията, които са съществени при съществуващите обстоятелства. Дадено изискване не е съществено⁷ единствено в случаите, когато:

- (а) Целият МОС не е съществен (например ако предприятието няма функция вътрешен одит, нищо от МОС 610⁸ не е съществено); или
- (б) Изискването е условно и условието не е налице (например, изискване за модифициране на одиторското мнение, когато съществува невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, и подобна невъзможност не съществува).

Въпроси, възникващи след датата на одиторския доклад (вж.: пар. 13)

A20. Примерите за извънредни обстоятелства включват факти, които стават известни на одитора след датата на неговия доклад, но които са съществували към тази дата и, които, ако са били известни към тази дата, биха могли да наложат изменение във финансовия отчет, или биха накарали одиторът да модифицира мнението, изразено в одиторския доклад.⁹ Възникващите промени в одиторската документация се подлагат на преглед в съответствие с отговорностите за преглед, изложени в МОС 220,¹⁰ като съдружникът, отговорен за ангажимента, поема окончателната отговорност за промените.

Окомплектоване на окончателно одиторско досие (вж.: пар. 14-16)

A21. МСКК 1 (или националните изисквания, които са поне толкова високи), изисква от фирмите да установяват политика и процедури за своевременно приключване на окомплектоването на одиторските досиета.¹¹ Подходящ времеви срок, в рамките на който да се

МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”

⁶

⁷ МОС 200, параграф 22.

⁸ МОС 610 “Ползване работата на вътрешните одитори”

⁹ МОС 560 “Последващи събития”, параграф 14.

¹⁰ МОС 220 параграф 16

¹¹ МСКК 1, параграф 45.

приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.¹²

A22. Приключването на окомплектоването на окончателното одиторско досие след датата на одиторския доклад е административен процес, който не включва изпълнението на нови одиторски процедури или достигането до нови заключения. Могат, обаче, да се направят промени в одиторската документация по време на окончателни процес на окомплектоване, ако те са административни по своя характер. Примерите за такива промени включват:

- изтриване или изхвърляне за заменена документация;
- сортиране, подреждане и кръстосано рефериране на работни книжа;
- подписване при попълването на списъци за проверка, свързани с процеса на окомплектоване на досието;
- документиране на одиторските доказателства, които одиторът е получил, обсъдил и съгласувал със съответните членове на екипа за ангажимента преди датата на одиторския доклад.

A23. МСКК 1 (или националните изисквания, които са поне толкова високи), изисква от фирмите да установяват политика и процедури за запазване на документацията по ангажиментите.¹³ Периодът на съхранение за одиторските ангажименти обикновено е не по-малко от пет години от датата на одиторския доклад, или, ако е по-късна, датата на одиторския доклад за групата.¹⁴

A24. Пример за обстоятелства, при които одиторът може да счете за необходимо да модифицира съществуваща одиторска документация или да добави нова одиторска документация, след като е приключено окомплектоването на досието, е необходимостта от поясняване на съществуваща одиторска документация, възникваща от коментари, получени по време на проверки за наблюдение, извършени от вътрешни или външни страни.

¹² МСКК 1, параграф A5.

¹³ МСКК 1, параграф 47.

¹⁴ МСКК 1, параграф A61.

Приложение

(Вж.: пар. 1)

Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Това приложение идентифицира параграфите в други МОС, които са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г., които съдържат специфични изисквания към документацията. Списъкът не може да замени вземането под внимание на изискванията и свързаното приложение и други пояснителни материали в МОС.

- МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти" – параграфи 10-12
- МОС 220 "Контрол върху качеството на одити на финансови отчети" – параграфи 24-25
- МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" – параграфи 44-47
- МОС 250 „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети" – параграф 29
- МОС 260 "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" – параграф 23
- МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети" – параграф 12
- МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда" – параграф 32
- МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита" – параграф 14
- МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове" – параграфи 28-30
- МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита" – параграф 15
- МОС 540 "Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания" – параграф 23
- МОС 550 "Свързани лица" – параграф 28

- МОС 600 "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)" – параграф 50
- МОС 610 „Ползване работата на вътрешните одитори” – параграф 13
-

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 240

ОТГОВОРНОСТ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ИЗМАМИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Характеристики на измамата.....	2-3
Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами.....	4-8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10
Определения	11
Изисквания	
Професионален скептицизъм	12-14
Обсъждане между членовете на екипа за ангажимента	15
Процедури за оценка на риска и свързани дейности.....	16-24
Идентифициране и оценка на риска от съществени отклонения*, дължащи се на измама	25-27
Отговори на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама	28-33
Оценка на одиторските доказателства	34-37
Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента	38
Писмени изявления	39

* Отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящото издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление	40-42
Комуникации с регулаторни органи и органи, отговарящи за налагане на изпълнението.....	43
Документация	44-47

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата	A1-A6
Професионален скептицизъм	A7-A9
Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента	A10-A11
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	A12-A27
Идентифициране и оценка на риска от съществени отклонения, дължащи се на измама	A28-A32
Отговори на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама	A33-A48
Оценка на одиторските доказателства	A49-A53
Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента	A54-A57
Писмени изявления	A58-A59
Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление	A60-A64
Комуникации с регулаторни органи и органи, отговарящи за налагане на изпълнението	A65-A67
Приложение 1: Примери за рискови фактори, свързани с измама	
Приложение 2: Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама	
Приложение 3: Примери за обстоятелства, които са индикатор за възможност за измама	

Международен одиторски стандарт (МОС) 240 “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети” трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с измамата при одита на финансови отчети. По-конкретно, той разглежда разширено начина, по който МОС 315 ¹ и МОС 330 ² следва да бъдат прилагани във връзка с рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.

Характеристики на измамата

2. Отклонения във финансовия отчет могат да възникнат в резултат на измама или грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали залегалото действие, което води до отклонението във финансовия отчет, е преднамерено или непреднамерено.
3. Въпреки че „измама” е широка правна концепция, за целите на настоящия МОС одиторът се занимава с измами, които могат да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет. Два типа преднамерени отклонения са съществени за одитора – отклонения, възникващи в резултат от подправена финансова отчетност и отклонения, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи. Въпреки че одиторът може да подозира или, в редки случаи, да идентифицира възникването на измама, той не прави правни определения за това дали всъщност е възникнала измама. (вж.: пар. А1-А6)

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами

4. Основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами е на лицата, натоварени с общото равнение и с ръководството на предприятието. Важно е ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, силно да подчертават важността на предотвратяването на измамите, което може да намали възможностите за извършването им, както и да възпират измамите, което може да възпира отделните лица да не извършват измами поради вероятността от тяхното разкриване и наказване. Това включва ангажимент за създаването на култура на честност и етично поведение, което може да бъде подкрепено с активен надзор от страна на лицата, натоварени с общо управление. Упражняването на надзор от лицата, натоварени с общо управление включва разглеждането на възможността за заобикаляне от страна на ръководството на контролите или за други неподходящи въздействия върху процеса на финансова отчетност, като например усилия от страна на ръководството за управление на

¹ МОС 315 “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда.”

² МОС 330 “Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”

печалбите с цел оказване на влияние върху представата на анализаторите относно постигнатите от предприятието резултати и неговата рентабилност.

Отговорности на одитора

5. Одитор, изпълняващ одит в съответствие с МОС, носи отговорност за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени отклонения във финансовия отчет може да не бъдат разкрити, въпреки че одитът е подходящо планиран и изпълнен в съответствие с изискванията на МОС.³
6. Както е описано в МОС 220, потенциалният ефект от вътрешноприсъщи ограничения е особено значим в случаите на съществени отклонения, произтичащи от измама. Рискът от неразкриване на съществени отклонения, произтичащи от измама, е по-голям отколкото рискът от неразкриване на съществени отклонения, произтичащи от грешка, тъй като измамата може да е свързана със сложни и внимателно организирани схеми, създадени за да я прикрият, като например, фалшификация, преднамерен пропуск за отчитане на сделки или преднамерено направени изявления за въвеждане на одитора в заблуждение. Такива опити за прикриване могат да бъдат още по-трудни за разкриване, ако са съпроводени от тайно споразумение. Тайното споразумение може да накара одитора да счита, че доказателството е убеждаващо, докато то в същност е фалшиво. Способността на одитора да разкрие случай на измама зависи от фактори като опитност на автора на престъплението, честота и степен на манипулацията, обхват на скритото споразумение, относителен размер на конкретно манипулираните суми и отговорната позиция на замесените лица. Въпреки че одиторът може да е в състояние да идентифицира потенциални възможности за извършване на измами, е трудно той да определи дали отклонение в област, налагаща субективна преценка, както например са приблизителните счетоводни оценки, е породена от измама или от грешка.
7. В допълнение, рискът за одитора да не разкрие съществени отклонения, произтичащи от измама, извършена от ръководството е по-голям от този, свързан с измама, извършена от служител, тъй като ръководството често е в позиция пряко или косвено да манипулира счетоводната документация и данни и да представя подправена финансова информация, или да заобикаля контролните процедури, разработени с цел предотвратяване на сходни измами от страна на служителите.
8. При придобиването на разумна степен на сигурност одиторът е длъжен да

³ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи A51-A52.

поддържа професионален скептицизъм през целия одит, да взема под внимание възможностите за пренебрегване на контрола от страна на ръководството и да отчита факта, че одиторските процедури, които са ефективни за разкриване на грешка, може да не са ефективни за разкриването на измама. Изискванията на настоящия МОС са предвидени да подпомогнат одитора при идентифицирането и оценката на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и при разработването на процедури за разкриването на такива отклонения.

Дата на влизане в сила

9. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

10. Целите на одитора са:
 - (а) да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, дължащи се на измама;
 - (б) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, чрез разработване и изпълнение на подходящи отговори; и
 - (в) да отговори по подходящ начин на измами или подозирани измами, идентифицирани по време на одита.

Определения

11. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Измама – преднамерено действие на едно или повече лица от ръководството, от лицата, натоварени с общо управление, от служителите или трети страни, свързано с използване на заблуда с цел придобиване на несправедливо или незаконно предимство.
 - (б) Фактори, свързани с риск от измама – събития или условия, които показват стимул или натиск за извършване на измама или дават възможност за извършване на измама.

Изисквания

Професионален скептицизъм

12. В съответствие с МОС 200 одиторът запазва професионален скептицизъм по време на целия одит, отчитайки възможността да съществуват съществени отклонения, дължащи се на измама, независимо

от предишния му опит с предприятието относно честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление.⁴ (вж.: пар. А7- А8)

13. Освен ако одиторът няма причина да вярва в противното, той може да приеме документацията за истинска. Ако идентифицираните по време на одита условия карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или, че условията в документа са били модифицирани, но не са оповестени пред него, той прави допълнителни проучвания. (вж.: пар. А9)
14. Когато отговорите на проучващите запитвания към ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не са последователни, одиторът проучва тези непоследователности.

⁴ МОС 200, параграф 15.

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента

15. МОС 315 изисква да се проведе обсъждане между членовете на екипа по ангажимента и определяне от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на въпросите, които следва да бъдат съобщени на членовете на екипа, които не са участвали в дискусиата.⁵ Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. Обсъждането се провежда като се оставят настрана вижданията, които членовете на екипа може да имат, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени. (вж.: пар. A10-A11)

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

16. Когато извършва процедури за оценка на риска и свързани дейности за получаване на разбиране на предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол на предприятието, изисквани от МОС 315,⁶ одиторът изпълнява процедурите в параграфи 17-24 за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.

Ръководство и други лица в предприятието

17. Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно:
- (а) оценката на ръководството за риска, че във финансовия отчет може да са налице съществени отклонения, дължащи се на измама, включително характера, обхвата и честотата на тези оценки; (вж.: пар. A12-A13)
 - (б) процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието, включително всякакви специфични рискове от измама, които ръководството е идентифицирало или за които е информирано, или групи сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които е вероятно, че съществува риск от измама; (вж.: пар. A14)
 - (в) комуникацията на ръководството, ако съществува такава, с лицата, натоварени с общо управление, относно процесите за идентифициране и в отговор на риска от измама в предприятието;
- и

⁵ МОС 315, параграф 10.

⁶ МОС 315, параграфи 5-24.

- (г) комуникацията на ръководството, ако съществува такава, със служителите относно неговите виждания за бизнес практиката и етичното поведение.
18. Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството и други лица в предприятието, когато това е уместно, за да определи дали те са запознати с някакви реални, подозирани или такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието. (вж.: пар. A15-A17)
19. За предприятия, които имат функция за вътрешен одит, одиторът отправя проучващи запитвания към вътрешния одит, за да определи дали те са запознати с някакви реални, подозирани или такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието, и за да формира вижданията си относно рисковете от измами. (вж.: пар. A18)

Лица, натоварени с общо управление

20. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието⁷, одиторът получава разбиране за това как лицата, натоварени с общото управление, упражняват надзор върху процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието и вътрешния контрол, който ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (вж.: пар. A19-A21)
21. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, одиторът отправя проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление, с цел определяне дали те са информирани за някакви реални, подозирани или за такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието. Тези проучващи запитвания се отправят отчасти за потвърждение на отговорите на проучващите запитвания, дадени от ръководството.

Идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения

22. При изпълнението на аналитични процедури, включително тези, свързани със сметките за приходи, одиторът преценява дали са идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения, които може да са индикация за рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама.

Друга информация

23. Одиторът преценява дали другата получена информация показва рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама. (вж.: пар. A22)

⁷ МОС 260 „„Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13.

Оценка на факторите за риск от измама

24. Одиторът оценява, дали информацията, получена при изпълнението на други процедури за оценка на риска и свързани дейности, показва наличието на един или повече фактори за риск от измама. Въпреки че факторите за риск от измама не показват непременно съществуването на измама, те често съществуват при обстоятелства, където са възникнали измами и следователно, може да покажат рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама. (вж.: пар. A23-A27)

Идентифициране и оценка на риска от съществени отклонения, дължащи се на измама

25. В съответствие с МОС 315 одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.⁸
26. При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, на базата на предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи, одиторът оценява кои видове приходи, приходи по сделки и операции или твърдения за вярност пораждат тези рискове. Параграф 47 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени отклонения, дължащи се на измама. (вж.: пар. A28-A30)
27. Одиторът третира тези оценени рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степенята, в която това все още не е направено, той получава разбиране за свързаните контроли на предприятието, включително контролните дейности, съществени за тези рискове. (вж.: пар. A31-A32)

Отговори на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама*Общи отговори*

28. В съответствие с МОС 330, одиторът определя общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи

⁸ МОС 315 , параграф 25.

се на измама на ниво финансов отчет.⁹ (вж.: пар. А33)

29. При определянето на общите отговори за адресиране на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама на ниво финансов отчет, одиторът :

- (a) определя и упражнява надзор върху персонала, като взема под внимание познанията, уменията и способностите на отделните членове, на които се възлагат съществени отговорности по ангажимента, и оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама за ангажимента; (вж.: пар. А34-А35)
- (b) оценява дали избора и приложението на счетоводната политика на предприятието, в частност свързаните със субективни оценки и сложни сделки и операции, могат да бъдат показателни за подправена финансова отчетност, възникваща от усилието на ръководството за управление на доходите; и
- (c) включва елемент на непредсказуемост при избора на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. (вж.: пар. А36)

Одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност

30. В съответствие с изискванията на МОС 330, одиторът разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност.¹⁰ (вж.: пар. А37-А40)

⁹ МОС 330 , параграф 5.

¹⁰ МОС 330 , параграф 6.

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

31. Ръководството е в уникална позиция да извърши измама, поради възможността да манипулира счетоводната документация и данни и да изготви подправен финансов отчет чрез пренебрегване и заобикаляне на контролите, които иначе изглежда че работят ефективно. Въпреки че нивото на риск от неспазването на контролите от страна на ръководството варира в различните предприятия, този риск все пак е налице във всички предприятия. Поради непредсказуемият начин, по който може да се извърши това пренебрегване, то представлява риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.
32. Независимо от оценката на одитора за рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството, той разработва и изпълнява одиторски процедури:
 - (a) за тестване целесъобразността на записите в счетоводните регистри в главната книга и други корекции, направени при изготвянето на финансовия отчет. При разработването и изпълнението на одиторските процедури за тези тестове одиторът:
 - (i) отправя проучващи запитвания към лицата, участващи в процеса на финансова отчетност, относно нецелесъобразна или необичайна дейност, свързана с обработката на записванията във счетоводните регистри и други корекции;
 - (ii) избира записвания в счетоводните регистри и направени корекции в края на отчетния период; и
 - (iii) преценява необходимостта от тестване на записванията в счетоводните регистри и други корекции през периода. (вж.: пар. А41-А44)
 - (б) за преглед на приблизителните счетоводни оценки за предубеденост и за оценка дали обстоятелства, пораждащи предубеденост, ако съществува такава, представляват риск от съществени отклонения, дължащи се на измама. При извършването на този преглед одиторът:
 - (i) оценява дали преценките и решенията, взети от ръководството по отношение на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, дори ако са разумни поотделно, показват евентуално предубеденост от страна на ръководството на предприятието, което може да представлява риск от съществени отклонения, дължащи се на измама. Ако това е

така, одиторът преоценява приблизителните счетоводни оценки като цяло; и

- (ii) извършва ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година. (вж.: пар. A45-A47)
 - (в) за съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейност на предприятието, или които изглеждат необичайни, имайки предвид разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и друга информация, получена по време на одита, одиторът оценява дали стопанската обосновка (или нейната липса) на сделките и операциите предполага, че те може да са сключени с цел ангажиране с подправена финансова отчетност или за прикриване на злоупотреби с активи. (вж.: пар. A48)
33. Одиторът определя дали, за да отговори на идентифицираните рискове за заобикаляне на контролите от страна на ръководството, е необходимо да изпълни одиторски процедури в допълнение към конкретно посочените по-горе (например, когато съществуват специфични допълнителни рискове за заобикаляне на контролите от страна на ръководството, които не са обхванати като част от процедурите, изпълнени с цел адресиране на изискванията в параграф 32).

Оценка на одиторските доказателства (вж.: пар. A49)

34. Одиторът оценява дали аналитичните процедури, които са извършени към края на одита при формиране на общото заключение относно финансовия отчет, са последователни с неговото разбиране за предприятието и показват непризнат по-рано риск от съществени отклонения, дължащи се на измама. (вж.: пар. A50)
35. Ако одиторът идентифицира отклонение, той оценява дали то е показателно за наличие на измама. Ако съществува такава индикация, одиторът оценява последствията от отклонението във връзка с други аспекти на одита, в частност надеждността на изявленията на ръководството, като отчита, че случаят на измама е малко вероятно да бъде изолирано събитие. (вж.: пар. A51)
36. Ако одиторът идентифицира отклонение, независимо дали е съществено или не, и той има причина да вярва, че то е или може да е в резултат на измама и, че ръководството (в частност, висшето ръководство) участва в нея, одиторът преоценява оценката за рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и възникващият ефект върху характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури в отговор на оценените рискове. Когато преценява надеждността на по-рано

получените доказателства, одиторът също преценява дали обстоятелствата или условията показват възможно тайно споразумение, в което участват служители, ръководство или трети страни. (вж.: пар. A52)

37. Ако одиторът потвърди или не е в състояние да направи заключение дали финансовият отчет съдържа съществени отклонения в резултат на измама, той оценява последиците за одита. (вж.: пар. A53)

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента

38. Ако в резултат на отклонение, дължащо се на измама или подозирана измама, одиторът се сблъска с извънредни обстоятелства, които поставят под съмнение неговата способност да продължи изпълнението на одита, той :

- (а) взема под внимание професионалните и законови отговорности, приложими при конкретните обстоятелства, включително дали да докладва пред лицето или лицата, които са го назначили или, в определени случаи, пред регулаторните органи;
- (б) преценява дали е целесъобразно да се оттегли от ангажимента, когато това оттегляне е възможно, съгласно приложимия закон или разпоредба; и
- (в) ако одиторът се оттегли, той:
 - (i) дискутира с подходящо ниво на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, оттеглянето си от ангажимента и причините за това; и
 - (ii) преценява дали е налице професионално или законово изискване да докладва пред лицето или лицата, които са го назначили или, в определени случаи пред регулаторните власти своето оттегляне от ангажимента и причините за това. (вж.: пар. A54-A57)

Писмени изявления

39. Одиторът получава писмени изявления от ръководството и, когато е целесъобразно, от лицата, натоварени с общо управление , че:
 - (а) Те потвърждават своята отговорност за проектирането, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, чието предназначение е да предотвратява и разкрива случаи на измама;
 - (б) Те са оповестили пред одитора резултатите от управленската оценка на риска финансовият отчет да съдържа съществени отклонения в резултат на измама;
 - (в) Те са оповестили пред одитора известни им измами или

подозрения за измами, засягащи предприятието, в които участва:

- (i) ръководството;
 - (ii) служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол; или
 - (iii) други лица, когато измамата може да има съществен ефект върху финансовия отчет; и
- (г) Те са оповестили пред одитора известните им твърдения за наличие на измама, или за подозирана измама, засягаща финансовия отчет на предприятието, които са съобщени от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица. (вж.: пар. A58-A59)

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

40. Ако одиторът е идентифицирал измама или е получил информация, която показва, че е възможно да е налице измама, той съобщава тези въпроси своевременно на подходящото ниво на ръководство, за да информира лицата, носещи първостепенната отговорност за предотвратяването и разкриването на измама, за въпроси, свързани с техните отговорности. (вж.: пар. A60)

41. Освен ако всички, които са натоварени с общо управление, не са включени в управлението на предприятието, ако одиторът е идентифицирал или подозира измама, включваща:

- (а) ръководството;
- (б) служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол; или
- (в) други лица, където измамата може да има съществен ефект върху финансовия отчет,

той своевременно съобщава тези въпроси на лицата, натоварени с общо управление. Ако одиторът подозира измама, в която участва ръководството, той съобщава тези подозрения на лицата, натоварени с общо управление, и обсъжда с тях характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, необходими за приключването на одита. (вж.: пар. A61-A63)

42. Одиторът съобщава на лицата, натоварени с общо управление, каквито и да било други въпроси, свързани с измама, които по негово мнение са съществени за техните отговорности. (вж.: пар. A64)

Комуникация с регулаторни органи и органи, отговарящи за налагане на изпълнението

43. Ако одиторът е идентифицирал или подозира съществуването на измама, той определя дали има отговорност да докладва възникването или подозрението пред страна, която е външна за предприятието. Въпреки че професионалното задължение за запазване на конфиденциалност по отношение на информацията на клиента може да попречи за такова докладване, в определени обстоятелства законовите отговорности на одитора може да се прилагат с приоритет над задължението за конфиденциалност. (вж.: пар. A65-A67)

Документация

44. Одиторът включва следното в одиторската документация за разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и оценката му за рисковете от съществени отклонения, изисквана от МОС 315:¹¹
- (а) Съществените взети решения по време на дискусията в екипа по ангажимента относно податливостта на финансов отчет на предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама; и
 - (б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.
45. Одиторът включва следното в одиторската документация за отговорите на одитора спрямо оценените рискове от съществени отклонения, изисквана от МОС 330:¹²
- (а) Общите отговори по отношение на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и обвързването на тези процедури с оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност; и
 - (б) Резултатите от одиторските процедури, включително разработените с цел адресиране на риска от пренебрегване от страна на ръководството на контролите.
46. Одиторът включва в одиторската документация комуникациите относно измама с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, с регулаторните органи и други лица.
47. Ако одиторът е достигнал до заключение, че предположението, че е

¹¹ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6.
МОС 315 , параграф 32.

¹² МОС 330 , параграф 28.

налище риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, свързани с признаването на приходите, не е приложимо при съществуващите в ангажимента обстоятелства, той включва в документацията причините за това заключение..

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата (вж.: пар. 3)

- A1. Измамата, независимо дали подправена финансова отчетност или злоупотреба с активи, включва мотивация или натиск за извършване на измама, усетена възможност за извършването ѝ и определена организация за извършването на това действие. Например:
- Мотивация или натиск за подправена финансова отчетност може да съществува, когато ръководството се намира под натиск от страна на източници, външни или вътрешни за предприятието, за да постигне очаквани (и може би, нереалистични) цели по отношение на печалбите или финансови резултати – особено когато последиците за ръководството при неизпълнение на финансовите цели са съществени. Аналогично, физическите лица могат да бъдат мотивирани да присвояват незаконно активи, например, поради това, че живеят над възможностите, които им позволяват техните доходи.
 - Доловена възможност за измама може да съществува, когато едно лице вярва, че вътрешният контрол може да бъде пренебрегнат, например, когато лицето е на отговорна длъжност или познава специфичните слабости в системата за вътрешен контрол.
 - Определени лица могат да са в състояние да улеснят извършването на действие за измама. Някои лица притежават отношение, характер или етични ценности, които им позволяват съзнателно и преднамерено да извършат нечестно действие. Обаче, дори и иначе честни хора могат да извършат измама в среда, която им оказва голям натиск.
- A2. Подправената финансова отчетност включва преднамерени отклонения, включително пропуск на суми или оповестявания във финансовия отчет с цел заблуда на потребителите на този финансов отчет. Тя може да се постигне поради усилията на ръководството да управлява печалбите, за да заблуди потребителите на финансовия отчет като повлияе върху техните възприятия относно резултатите от работата и доходността на предприятието. Това управление на печалбите може да започне с незначителни действия или неподходяща корекция в предположенията и

промени в преценките на ръководството. Натискът и мотивацията може да доведат до разрастване на тези действия до степен, при която те водят до подправена финансова отчетност. Подобна ситуация може да възникне, когато поради натиск да се удовлетворят пазарните очаквания или желание да се получи максимално възнаграждение, базирано на постигнатите резултати, ръководството преднамерено заема позиции, които водят до подправена финансова отчетност чрез съществени отклонения във финансовия отчет. В други предприятия ръководството може да е мотивирано да намали печалбата със съществена сума, за да сведе до минимум данъците, или пък да увеличи печалбата за обезпечаване получаването на финансиране от банка.

A3. Подправена финансова отчетност може да се постигне по следния начин:

- манипулация, фалшификация (включително подправяне) или промяна на счетоводна документация и данни, или на първични и вторични документи, на базата на които се изготвя финансовият отчет;
- въвеждане в заблуждение относно събития, сделки или друга съществена информация, или преднамереното им пропускане във финансовия отчет;
- преднамерено неправилно приложение на счетоводни принципи, свързани със суми, класификация, начин на представяне или оповестяване.

A4. Подправената финансова отчетност често включва заобикалянето или пренебрегването от страна на ръководството на контроли, които иначе може да изглежда, че работят ефективно. Измама може да бъде извършена чрез заобикалянето или пренебрегването на контролите от страна на ръководството при използване на техники като:

- отразяване на фиктивни записвания в счетоводните регистри, особено към края на отчетния период с цел манипулиране на резултатите от дейността или за постигане на други цели;
- неправилно коригиране на предположения и промяна на преценки, използвани за приблизителната оценка на салда по сметки;
- пропускане, предварително признаване или отлагане на признаването на събития и сделки във финансовия отчет, които са възникнали през отчетния период;
- прикриване или неоповестяване на факти, които биха могли да се отразят върху сумите, представени във финансовия отчет;
- ангажиране със сложни сделки и операции, които са структурирани с цел неподходящо представяне на финансовото състояние или финансовите резултати на предприятието;

- променяне на документацията и условията, свързани със съществени и необичайни сделки и операции.

A5. Незаконното присвояване на активи включва кражба на активите на предприятието и често се извършва от служители при относително малки и несъществени суми. То обаче може да включва и ръководството, което обикновено има повече възможности за прикриване или укриване на незаконното присвояване по начини, трудни за разкриване. Незаконното присвояване на активи може да бъде извършено по редица начини, включително:

- Присвояване на постъпления (например, незаконно присвояване на събраните вземания или отклоняване на постъпления от отписани сметки в лични банкови сметки).
- Кражба на физически активи или интелектуална собственост (например, кражба на материални запаси за лична употреба или за продажба, кражба на скрап за препродажба, договаряне с конкурент за разкриване на технологични данни срещу плащане).
- Заплащане от страна на предприятието за стоки и услуги, които не са получени (например, плащания на фиктивни доставчици, комисионни, платени от доставчици на представителите по снабдяването на предприятието в замяна на увеличение на цените, плащания на фиктивни служители).
- Използване на активите на предприятието за лични потребности (например, ползване на активите на предприятието като обезпечение по личен заем или заем на свързано лице).

Незаконното присвояване на активи често се съпътства от фалшиви или подвеждащи книжа или документи, целящи прикриване на факта, че активите липсват или са предоставени като обезпечение без подходящо одобрение.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A6. Отговорностите, свързани с измами, на одитор в публичния сектор могат да възникват в резултат на закон и нормативна разпоредба и други авторитетни решения, приложими за предприятия в публичния сектор, или разглеждани отделно в мандата на одитора. Следователно, отговорностите на одитор в публичния сектор може да не се ограничават до разглеждане на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, а може да включват по-широкообхватна отговорност за разглеждане на рисковете от измама.

Професионален скептицизъм (вж.: пар. 12-14)

A7. Запазването на професионален скептицизъм изисква непрекъснато

поставяне под въпрос на това дали информацията и получените одиторски доказателства предполагат, че е възможно да съществуват съществени отклонения, дължащи се на измама. То включва преценка на надеждността на информацията, която следва да бъде използвана като одиторски доказателства и контролите върху нейното изготвяне и поддържане, когато това е уместно. Поради характеристиките на измамата отношението на професионален скептицизъм от страна на одитора е особено важно при разглеждане на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.

- A8. Въпреки че от одитора не може да се очаква напълно да игнорира предишния си опит с предприятието по отношение честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, запазването на професионален скептицизъм е изключително важно при разглеждането на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, тъй като е възможно да са налице промени в обстоятелствата.
- A9. Одит, изпълнен в съответствие с МОС, рядко включва потвърждение на автентичността на документи, нито път одиторът е обучен, нито от него се очаква да бъде експерт в това.¹³ Ако обаче условията, установени по време на одита, доведат до това одиторът да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или че условията в даден документ са променени, но това не е оповестено пред него, възможните процедури за допълнително проучване могат да включват:
- директно потвърждение от трета страна;
 - ползване на работата на експерт за оценка на истинността на документа.

Обсъждане в екипа по ангажимента (вж.: пар. 15)

- A10. Обсъждането в екипа по ангажимента на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама:
- дава възможност на по-опитните членове на екипа по ангажимента да споделят задълбочените си познания за това как и къде финансовият отчет може да бъде податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама;
 - дава възможност на одитора да прецени какъв е подходящият отговор на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама и да определи кои членове на екипа по ангажимента ще изпълнят определени одиторски процедури;

¹³ МОС 200, параграф A47.

- позволява на одитора да определи и по какъв начин ще бъдат споделени резултатите от одиторските процедури между членовете на екипа по ангажимента и по какъв начин да се реагира на всякакви твърдения за съществуване на измама, които биха могли да му станат известни.

A11. Обсъждането може да включва такива въпроси като например:

- обмен на идеи между членовете на екипа по ангажимента за това как и къде те считат, че финансовият отчет може да е податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама, по какъв начин ръководството би могло да извърши и прикрие подправена финансова отчетност и по какъв начин активи на предприятието биха могли да бъдат незаконно присвоени;
- разглеждане на обстоятелства, които биха могли да бъдат показателни при управлението на печалбите и на практиките, които могат да бъдат използвани от ръководството за управление на печалбите, което може да доведе до подправена финансова отчетност;
- разглеждане на известни външни и вътрешни фактори, отразяващи се върху предприятието, които биха могли да породят мотивация или натиск върху ръководството или други лица да извършат измама, да предоставят възможност за извършването на такава и да покажат култура или среда, която дава възможност на ръководството или на други лица да организират извършването ѝ;
- разглеждане на участието на ръководството в надзора на служители с достъп до парични средства или други активи, поддаващи се на незаконно присвояване;
- разглеждане на всякакви необичайни или необясними промени в поведението или начина на живот на ръководството или на служители, които са привлекли вниманието на екипа по ангажимента;
- подчертаване на важността за запазване на подходящо ниво на съзнателност през целия одит относно възможността за наличието на съществени отклонения, дължащи се на измама;
- разглеждане на обстоятелствата, които, ако се проявят, могат да бъдат показателни за възможността за измама;
- разглеждане на начина, по който елемент на непредсказуемост да се включи в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които следва да бъдат изпълнени;
- разглеждане на одиторските процедури, които могат да бъдат избрани в отговор на податливостта на финансовия отчет на

предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама и дали някои видове одиторски процедури са по-ефективни от други;

- разглеждане на каквито и да било твърдения за измама, които са станали известни на одитора;
- разглеждане на риска за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

Проучващи запитвания към ръководството

Оценка на ръководството на риска от съществени отклонения, дължащи се на измама (вж.: пар. 17(a))

- A12. Ръководството поема отговорността за системата за вътрешен контрол на предприятието и за изготвянето на финансовия отчет на предприятието. Следователно, целесъобразно е одиторът да отправи проучващи запитвания към него относно собствената му оценка за риска от измама и за контролите, които с въведени с цел нейното предотвратяване и разкриване. Характерът, обхватът и честотата на оценката на ръководството на този риск и контролите могат да бъдат различни в различните предприятия. В някои предприятия ръководството може да прави детайлни оценки ежегодно или като част от текущото наблюдение. В други предприятия оценката на ръководството може да е не толкова формална и да се извършва по-рядко. Характерът, обхватът и честотата на оценката на ръководството са съществени за разбирането от страна на одитора на контролната среда на предприятието. Например, фактът, че ръководството не е направило оценка на риска от измама, при някои обстоятелства може да бъде показателен за недостатъчно отдаване на значение от страна на ръководството на ролята на вътрешния контрол в тази насока.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A13. В някои предприятия, особено по-малките, фокусът на оценката на ръководството може да се постави върху рисковете от имами или незаконното присвояване на активи от страна на служителите.

Процес на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама (вж.: пар. 17(б))

A14. В случаите на предприятия с множество местоположения управленските процеси могат да включват различни нива на наблюдение на оперативните местоположения или на бизнес сегментите. Ръководството може също да е идентифицирало конкретни оперативни местоположения или бизнес сегменти, за които е по-вероятно да съществува риск от измама.

Проучващо запитване към ръководството и други лица в предприятието (вж.: пар. 18)

A15. Проучващите запитвания на одитора към ръководството могат да предоставят полезна информация относно рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, възникващи в резултат на измама от страна на служителите. Тези проучващи запитвания, обаче, е малко вероятно да предоставят полезна информация относно рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, възникващи в резултат на измама от страна на ръководството. Такива проучващи запитвания може да предоставят възможност лицата да предадат на одитора информация, която в противен случай не би била съобщена.

A16. Примерите за други лица в предприятието, към които одиторът може да отправи проучващи запитвания относно съществуване или подозрение за измама, включват:

- оперативния персонал, който не участва пряко в процеса на финансовата отчетност;
- служители с различни нива на правомощия;
- служители, участващи в иницирането, обработката или отразяването на сложни или необичайни сделки и операции и лицата, които упражняват надзор или текущо наблюдават тези служители;
- щатния правен съветник (юрисконсулт);
- старши служителят, отговарящ за етиката или друго еквивалентно лице;
- лицето или лицата, натоварени с работа по твърдения за измама.

A17. Ръководството често е в най-подходящата позиция да извърши измама. Следователно, когато с отношение на професионален скептицизъм

одиторът оценява отговорите на ръководството на отправени проучващи запитвания, той може да прецени, че е необходимо да подкрепи отговорите на проучващите запитвания с друга информация.

Проучващо запитване към вътрешния одит (вж.: пар. 19)

A18. МОС 315 и МОС 610 излагат изискванията и предоставя насоки за онези предприятия, които разполагат с функция по вътрешен одит¹⁴. За изпълнение на изискванията на тези МОС в контекста на измамите, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно специфични дейности на вътрешния одит, например:

- изпълнените през годината от вътрешните одитори процедури, ако съществуват такива, за разкриване на измами.
- дали ръководството е отговорило по удовлетворителен начин на каквито и да било констатации в резултат на тези процедури.

Придобиване на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление (вж.: пар. 20)

A19. Лицата, натоварени с общото управление на предприятието осъществяват надзор върху системите на предприятието за наблюдение на риска, за финансовия контрол и спазването на законодателството. В редица страни практиките за корпоративно управление са добре развити и лицата, натоварени с общо управление, играят активна роля в надзора на оценката на предприятието за рисковете от измама и съответната система за вътрешен контрол на предприятието. Тъй като отговорностите на лицата, натоварени с общо управление и ръководството могат да бъдат различни в отделните предприятия и страни, е важно одиторът да разбере съответните им отговорности, което да му даде възможност да придобие разбиране относно упражнявания от тези лица¹⁵ надзор.

A20. Придобиването на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление, може да осигури задълбочено познаване относно податливостта на предприятието на измама от страна на ръководството, адекватността на вътрешния контрол върху рисковете от измама и компетентността и почтеността на ръководството. Одиторът може да придобие това разбиране по редица начини като например присъствие на заседания, където се водят подобни дискусии, запознаване с протоколи от такива заседания или отправянето на проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление.

¹⁴ МОС 315, параграф 23 и МОС 610 „Ползване работата на вътрешните одитори“.

¹⁵ МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление“, параграфи A1-A8, се третира въпроса с кого одиторът провежда обсъждане, когато управленската структура на предприятието не е добре дефинирана.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A21. В някои случаи всички от лицата, натоварени с общо управление, участват в управлението на предприятието. Това е така при малките предприятия, където един собственик ръководи предприятието и никой друг няма роля, свързана с общото управление. В такива случаи обикновено одиторът не предприема действия, тъй като няма отделен надзор, който да се упражнява върху ръководството.

Разглеждане на друга информация (вж.: пар. 23)

A22. В допълнение към получената информация от изпълнението на аналитични процедури одиторът разглежда и друга получена информация за предприятието и неговата среда, която може да е полезна за идентифициране на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама. Обсъждането между членовете на екипа по ангажимента може да предостави информация, която е полезна за идентифицирането на тези рискове. В допълнение, получената от одитора информация в резултат на процесите за приемане и запазване на клиенти и опитът, придобит в други изпълнени за предприятието ангажменти, например ангажменти за преглед на междинна финансова информация, може да бъдат съществени за идентифицирането на рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама.

Оценка на факторите за риск от измама (вж.: пар. 24)

A23. Фактът, че измамата обикновено е прикрита, я прави много трудна за разкриване. Независимо от това, одиторът може да установи събития или условия, които показват мотивация или натиск за извършването на измама или които предоставят възможност за това (фактори за риск от измама). Например:

- необходимостта да се удовлетворят очакванията на трети страни за получаване на допълнително финансиране със собствен капитал може да окаже натиск за извършване на измама;
- даването на значителни премии, ако бъдат постигнати нереалистични цели за печалба може да създаде мотивация за извършване на измама;
и
- неефективната контролна среда може да създаде възможност за извършване на измама.

A24. Факторите за риск от измама не могат лесно да бъдат подредени по важност. Тяхната значимост варира в широки граници. Някои от тези фактори са налице в предприятията, където конкретните условия не пораждаат рискове от съществени отклонения. Съответно, одиторът упражнява професионална преценка при определянето дали е налице

фактор за риск от измама и дали той следва да бъде взет под внимание при оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, дължащи се на измама.

A25. Примерите за фактори за риск от измама, свързани с подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи, са представени в Приложение 1. Тези илюстративни фактори за риск са класифицирани въз основа на трите условия, които обичайно са налице, когато съществува измама:

- мотивация или натиск за извършване на измама;
- забелязана възможност за извършване на измама; и
- способност за организиране на действия за измама.

Рисковите фактори, отразяващи отношение, което позволява организацията на действия за измама, може да не са податливи на наблюдение от страна на одитора. Въпреки това, одиторът научава за съществуването на такава информация. Независимо, че факторите за риск от измама, описани в Приложение 1, обхващат разнообразни ситуации, пред които одиторите може да бъдат изправени, те са само примерни и е възможно да съществуват и други рискови фактори.

A26. Размерът, сложността и характеристиките на собствеността на предприятието оказват съществено влияние върху разглеждането на факторите за риск от измама. Например, в случай на голямо предприятие обикновено одиторът взема под внимание фактори, които обичайно ограничават неподходящото поведение на ръководството, като например:

- ефективност на надзора от страна на лицата, натоварени с общо управление;
- ефективност на функцията по вътрешен одит;
- съществуване и налагане на изпълнение на официален кодекс за корпоративно поведение.

В допълнение, факторите за риск от измама, разглеждани на оперативно ниво на бизнес сегмент може да предоставят различни по дълбочина познания, отколкото разглеждането им на ниво цяло предприятие.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A27. В случай на малко предприятие, някои или всички тези съображения може да са неприложими или може да не са толкова важни. Например, в едно по-малко предприятие може да няма кодекс за поведение в писмена форма, а вместо това може да е изградена култура, която подчертава важността на почтеността и етичното поведение чрез устни комуникации и чрез примера на ръководството. Доминирането в ръководството на едно лице в малко предприятие обикновено само по себе си не е индикация за

невъзможност на ръководството да демонстрира подходящо отношение към вътрешния контрол и процеса на финансова отчетност. В някои предприятия необходимостта от оторизация на ръководството може да компенсира иначе недостатъчния контрол и да намали риска от измама от страна на служителите. Доминирането в ръководството на едно лице, обаче, може да представлява потенциална слабост на вътрешния контрол, тъй като има възможност за пренебрегване на контролите от страна на ръководството.

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама

Рискове от измама при признаването на приходи (вж.: пар. 26)

- A28. Съществени отклонения, дължащи се на подправена финансова отчетност, често възникват в резултат на надценяване на приходите, например, чрез по-ранно признаване на приходите или отразяване на фиктивни приходи. Те могат да възникнат също и от подценяването на приходите, например, чрез неправилно прехвърляне на приходи в по-късен период.
- A29. Рисковете от измама при признаването на приходите в някои предприятия може да са по-големи в сравнение с други. Например, възможно е да съществува натиск или стимул за ръководството да изготвя подправена финансова отчетност чрез неправилно признаване на приходи при търгувани на борсата предприятия, когато, например, резултатите от работата се оценяват на база ежегодното увеличение на приходите или печалбата. Аналогично, например, възможно е да съществуват по-големи рискове от измама при признаването на приходите в случай на предприятия, където значителна част от приходите се реализира чрез продажби, заплащани в брой.
- A30. Предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходите, може да бъде оборено. Например, одиторът може да заключи, че няма риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, свързана с признаването на приходи в случаите, когато съществува един вид приходна сделка или операция, например, приход от наем за един отдаден под наем имот.

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и разбиране за свързаните контроли на предприятието (вж.: пар. 27)

- A31. Ръководството може да прави преценки относно естеството и обхвата на контролите, които то избира да внедри и естеството и обхвата на

рисковете, които то избира да поеме.¹⁶ При определянето на това какви контроли да бъдат внедрени за предотвратяване и разкриване на измами, ръководството взема под внимание рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени отклонения, в резултат на измама. Като част от тази преценка ръководството може да заключи, че не е ефективно от гледна точка на разходите да се внедрява и поддържа конкретен контрол във връзка с намаляването на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, което следва да бъде постигнато.

- A32. Следователно, важно е одиторът да придобие разбиране за контролите, които ръководството е проектирало, внедрило и поддържа за предотвратяване и разкриване на измами. По този начин одиторът може да научи, например, че ръководството съзнателно е избрало да приеме рисковете, свързани с липсата на разделение на задълженията. Информацията от придобиването на това разбиране може да бъде полезна и за идентифицирането на факторите за риск от измама, които могат да се отразят върху оценката на одитора за рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени отклонения, дължащи се на измама.

Отговори на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама

Общи отговори (вж.: пар. 28)

- A33. Определянето на общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, включва преценка за това как цялостното провеждане на одита може да отрази повишения професионален скептицизъм, например, чрез:

- повишена чувствителност при избора на характер и обхват на документацията, която ще бъде проверена в подкрепа на съществени сделки и операции.
- в по-голяма степен отчитане на необходимостта за потвърждение на обясненията или изявленията на ръководството относно съществени въпроси.

То може да включва и по-общи съображения, отделно от иначе планираните специфични процедури; тези съображения включват въпросите, изброени в параграф 29, които са дискутирани по-долу.

Назначаване и надзор над персонала (вж.: пар. 29(a))

- A34. Одиторът може да отговори на идентифицираните рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, като например, определи допълнителни лица със специализирани познания и умения, като

¹⁶ МОС 315, параграф А44.

например криминалисти или ИТ - експерти, или чрез включването на по-опитни лица в ангажимента.

- A35. Степента на надзор отразява оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и компетентността на членовете на екипа по ангажимента, изпълняващи работата.

Непредсказуемост при избора на одиторски процедури (вж.: пар. 29(с))

- A36. Включването на елемент на непредсказуемост при избора на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които следва да бъдат изпълнени, е важно, тъй като лицата в предприятието, които са запознати с обичайно изпълняваните по ангажименти одиторски процедури, могат да са в състояние по-лесно да прикрият подправена финансова отчетност. Това може да бъде постигнато, например, чрез:

- изпълнение на процедури по същество за избрани салда по сметки и твърдения за вярност, които иначе не се тестват поради тяхната същественост или риск;
- корекция във времето на изпълнение на одиторски процедури, които иначе се очакват;
- прилагане на различни методи за подбор на извадки;
- изпълнение на одиторски процедури в различни местоположения или в местоположения без това да бъде предварително обявено.

Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност (вж.: пар. 30)

- A37. Отговорите на одитора с цел адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност, могат да включват промяна в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по следните начини:

- Характерът на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, може да се наложи да се промени с цел получаване на одиторски доказателства, които са по-надеждни и уместни или за получаване на допълнителна потвърждаваща информация. Това може да се отрази както на вида на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, така и на тяхната комбинация. Например:
 - Физическото наблюдение или фактическа проверка на някои активи може да стане по-важно или одиторът може да избере да използва компютърно подпомогнати одиторски техники за събиране на повече доказателства относно данните, съдържащи се в съществени сметки или файлове за електронни операции.

- Одиторът може да разработи процедури за получаване на допълнително потвърждаваща информация. Например, ако одиторът идентифицира, че ръководството е поставено под натиск за посрещане на очакванията по отношение на печалбата, е възможно да е налице свързан с това риск, че ръководството ще се стреми да увеличава продажбите чрез сключване на договори за продажби, които имат условия, пречещи на признаването на приходите или като фактурира продажби преди доставката на стоката/ услугата. При тези обстоятелства одиторът може например да разработи външни потвърждения не само за потвърждаване на неиздължените суми, но също и за потвърждаване на данни от договорите за продажба, включително датата, каквито и да било права за връщане на стоки и условия на доставка. В допълнение одиторът може да счете за ефективно да добави към тези външни потвърждения проучващи запитвания към персонал, извън счетоводния в предприятието, относно каквито и да било промени в договорите за продажби и условията на доставката към клиентите.
- Може да е необходимо да се промени времето на изпълнение на процедурите по същество. Одиторът може да заключи, че изпълнението на тестове по същество в края или близо до края на периода, по-добре адресира оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама. Одиторът може също така, да заключи, че имайки предвид рисковете от преднамерени отклонения или манипулация, одиторските процедури за разширяване на заключенията от одита от дадена междинна дата към края на периода няма да бъдат ефективни. Обратното, тъй като преднамерените отклонения, например отклонение, включващо неправилно признаване на приходи, може да е инициирано в междинен период, одиторът може да избере да приложи процедури по същество спрямо сделки и операции, възникващи по-рано или през целия отчетен период.
- Обхватът на приложените процедури отразява оценката на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама. Например, увеличаването на размера на извадките или изпълнението на аналитични процедури на по-детайлно ниво може да бъдат подходящи. Също така компютърно подпомогнатите одиторски техники могат да дадат възможност за по-задълбочено тестване на електронни операции и файлове за сметки. Такива техники могат да се използват за подбор на извадка от сделки и операции от основни електронни файлове, за сортиране на сделки и операции със специфични характеристики, или за тестване на цялата популация вместо на извадка.

- A38. Ако одиторът идентифицира риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, който е свързан с количествата на материалните запаси, проверката на документацията на предприятието за материалните запаси може да подпомогне за идентифициране на местоположения или позиции, които изискват по-специално внимание по време на или след инвентаризация. Такъв преглед може да доведе до вземане на решение за наблюдение на инвентаризации в определени местоположения без това да бъде съобщено или за провеждане на инвентаризации във всички местоположения на една и съща дата.
- A39. Одиторът може да идентифицира риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, засягащ редица сметки и твърдения за вярност. Това може да включва оценката на активи, приблизителните оценки, свързани със специфични сделки и операции (като например придобивания, реструктурирания или освобождавания на бизнес-сектор) и други съществени начислени задължения (например задължения по пенсионни доходи и други доходи на персонала след напускане или задължения за възстановяване на околната среда). Рискът може също да е свързан със съществени промени в предположенията, свързани с повтарящи се приблизителни оценки. Събраната чрез придобиването на разбиране за предприятието и неговата среда информация може да помогне на одитора при оценката на разумността на тези приблизителни оценки на ръководството и залегналите в тях преценки и предположения. Ретроспективният преглед на сходни преценки и предположения на ръководството в предходни периоди също може да осигури в по-голяма дълбочина познания относно разумността на преценките и предположенията, подкрепящи приблизителните оценки на ръководството.
- A40. Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, включително такива, които илюстрират включването на елемент на непредвидимост, са представени в Приложение 2. Приложението съдържа примери за отговори на оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, възникващи както в резултат на подправена финансова отчетност, включително подправена финансова отчетност, възникваща от признаване на приходи, така и от незаконно присвояване на активи.

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

Счетоводни записвания и други корекции (вж.: пар. 32(а))

- A41. Съществените отклонения във финансовия отчет, дължащи се на измама, често включват манипулиране на процеса на финансова отчетност чрез отразяване на неподходящи или неоторизирани записи в счетоводните регистри. Това може да възникне през годината или в края на периода,

или чрез корекции от страна на ръководството на суми, отчетени във финансовия отчет, които не са отразени в официалните записи в счетоводните регистри, като например чрез консолидационни корекции и рекласификации.

- A42. В допълнение, вземането под внимание от страна на одитора на рисковете от съществени отклонения, свързани с неподходящо заобикаляне на контролите върху записите в счетоводните регистри е важно, тъй като автоматизираните процеси и контроли могат да намалят риска от грешка поради небрежност, но не могат да преодолеят риска, че определени лица могат неподходящо да заобиколят тези автоматизирани процеси, например, чрез промяна на сумите, които автоматично се прехвърлят в главната книга или във системата за финансова отчетност. В допълнение, когато се използват информационни техники за автоматично прехвърляне на информацията, може да съществуват малко или никакви видими доказателства за такава намеса в информационните системи.
- A43. За целите на идентифицирането и подбора на записи в регистрите и другите корекции за извършване на тестване и определяне на подходящ метод за проверка на поддържащите първични документи за избраните позиции, одиторът взема под внимание следното:
- *Оценката на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама* – наличието на фактори за риск от измама и друга информация, получена по време на оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, могат да помогнат на одитора да идентифицира конкретни групи записи в регистрите и от другите корекции за тестване.
 - *Контролите, които са внедрени за приложение върху записите в регистрите и другите корекции* - ефективните контроли върху изготвянето и въвеждането на записите в регистрите и другите корекции може да намалят обхвата на необходимото тестване по същество, при условие че одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите.
 - *Процесът на финансова отчетност на предприятието и естеството на доказателствата, които могат да бъдат получени* – за редица предприятия рутинната обработка на сделките и операциите включва комбинация от ръчни и автоматизирани стъпки и процедури. Аналогично, обработката на записите в регистрите и другите корекции може да включват както ръчни, така и автоматизирани процедури и контроли. Когато в процеса на финансова отчетност се използват информационни технологии, записите в даден регистър и другите корекции може да съществуват единствено в електронна форма.

- *Характеристиките на измама в записите в счетоводните регистри или при другите корекции* – неподходящите записи в регистрите или при другите корекции често имат уникални идентификационни характеристики. Тези характеристики могат да включват записи (а) направени в несвързани, необичайни или рядко ползвани сметки; (б) направени от лица, които обикновено не се занимават със счетоводни записвания, (в) направени в края на периода, или пък включват записи след приключването, за които има незадоволително или няма обяснение, или основание и описание, (г) направени или преди, или по време на изготвянето на финансов отчет, които нямат специални предварителни кодове на сметки, или (д) съдържат кръгли числа или числа, завършващи по един и същи начин.
- *Характерът и сложността на сметките* – неподходящи записи в регистрите или корекции, които може да са приложени към сметки, които (а) съдържат сделки и операции, които са сложни или са необичайни по своя характер; (б) съдържат съществени приблизителни оценки и корекции в края на периода, (в) били са предразположени към отклонения в миналото; (г) не са били равнени своевременно или съдържат неравнени разлики; (д) съдържат вътрешногрупови сделки и операции; или (е) по друг начин са свързани с идентифицирания риск от съществени отклонения, дължащи се на измама. При одити на предприятия, които имат няколко звена в различни местоположения или компоненти, се разглежда необходимостта от избор на записи в регистрите от различните местоположения.
- *Записите в дневниците или другите корекции, обработени извън обичайния ход на дейността* – нестандартни записи в счетоводните регистри не могат да бъдат предмет на същото ниво на вътрешен контрол както записите в същите регистри, използвани на база повтарящото се отразяване на сделки и операции, като например месечни продажби, покупки и парични преводи.

A44. Одиторът прилага професионална преценка при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на тестването на записите в регистрите и другите корекции. Тъй като подправените записвания в регистрите и другите корекции често се правят в края на отчетния период, параграф 32(а)(ii) изисква от одитора да избере направените по това време. В допълнение, тъй като същественият отклонения, дължащи се на измама могат да възникнат и през целия период и могат да включват големи усилия за прикриване на начина на извършване на измамата, параграф 32(а)(iii) изисква от одитора да прецени дали е необходимо да се тестват и записи в регистрите и други корекции от през целия период.

Приблизителни счетоводни оценки (вж.: пар. 32(б))

- A45. Изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да направи редица преценки или предположения, които се отразяват върху съществените приблизителни счетоводни оценки и за непрекъснатото текущо наблюдение на разумността на тези приблизителни оценки. Подправената финансова отчетност често се постига чрез преднамерени отклонения в приблизителните счетоводни оценки. Това може да бъде постигнато, например, чрез подценяване или надценяване на всички провизии или резерви по един и същи начин, така че те да бъдат проектирани или да осигурят постоянни величини на печалбите в продължение на два или повече счетоводни периоди, или за постигане на определено ниво на печалби, за да се заблудят потребителите на финансовия отчет като се окаже въздействие върху тяхното възприятие за резултатите от работата и рентабилността на предприятието.
- A46. Целта на изпълнението на преглед със задна дата на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година, е да се определи дали е налице индикация за съдържаща се възможна предубеденост и преднамереност от страна на ръководството. Той не е предвиден да поставя под въпрос професионалните преценки на одитора, направени през предходната година, които са се базирали върху информацията, която е била на разположение по това време.
- A47. Преглед със задна дата се изисква и от МОС 540 ¹⁷ Този преглед се извършва като процедура за оценка на риска, за получаване на информация относно ефективността на процеса за приблизителни счетоводни оценки на ръководството от предходния период, одиторски доказателства за изхода, или където е приложимо, последваща преоценка на приблизителните счетоводни оценки за предходния период, които са уместни за извършването на такива през текущия период, и одиторски доказателства за въпроси, като например несигурност на приблизителните счетоводни оценки, които може да се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет. От практическа гледна точка, прегледът от страна на одитора на преценките и предположенията на ръководството за предубеденост и преднамереност, които биха могли да породят риск от съществени отклонения, дължащи се на измама в съответствие с настоящия МОС, могат да бъдат изпълнени във връзка с прегледа, изискван от МОС 540 .

¹⁷ МОС 540 “Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”, параграф 9.

Икономическа обосновка за съществени сделки и операции (вж.: пар. 32(с))

A48. Индикаторите, които могат да предположат, че съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието, или които по друг начин изглеждат необичайни, могат да бъдат сключени с цел ангажиране в подправена финансова отчетност или за прикриване на незаконно присвояване на активи, включват:

- дали формата на тези сделки и операции изглежда твърде сложна (например, сделката включва множество предприятия в консолидирана група или множество несвързани трети страни);
- дали ръководството е обсъдило характера и счетоводното отчитане на тези сделки и операции с лицата, натоварени с общото управление на предприятието и дали е налице подходяща документация;
- дали ръководството набляга повече върху необходимостта от конкретно счетоводно третиране, отколкото върху стоящите в основата икономически характеристики на сделката;
- дали сделки, които включват неконсолидирани свързани лица, включително предприятия със специално предназначение, са подходящо прегледани и одобрени от лицата, натоварени с общото управление на предприятието;
- дали сделките включват неидентифицирани предварително свързани лица или страни, които нямат способност или финансова възможност да реализират сделката без помощ от одитираното предприятие.

Оценка на одиторските доказателства (вж.: пар. 34-37)

A49. МОС 330 изисква одиторът, въз основа на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, да прецени дали оценките на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдения за вярност, остават подходящи.¹⁸ Тази оценка основно е качествен въпрос, базиран на преценката на одитора. Подобна оценка може да предостави допълнителни задълбочени познания относно рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и дали съществува необходимост от изпълнението на допълнителни или различни одиторски процедури. В Приложение 3 се съдържат примери за обстоятелства, които могат да са индикатор за възможност за съществуване на измама.

¹⁸ МОС 330, параграф 26.

Аналитични процедури, изпълнени към края на одита при формирането на цялостни заключения (вж.: пар. 34)

A50. Определянето за това кои конкретни тенденции и взаимоотношения може да показват риск от съществени отклонения, дължащ се на измама, изисква професионална преценка. Особено съществени са необичайни взаимовръзки, съотношения и тенденции, включващи признаването на приходи в края на годината. Те могат да включват например: нетипично големи приходи, които се отчитат в последните няколко седмици на отчетния период или необичайни сделки и операции; или приходи, които не са в съответствие спрямо паричните потоци от дейността.

Разглеждане на идентифицирани отклонения (вж.: пар. 35-37)

A51. Тъй като измамата мотивацията или натискът за извършването ѝ, усетената възможност за извършването ѝ и определена организация за улесняване извършването на това действие, един случай на измама е малко вероятно да бъде изолирано събитие. Съответно, отклонения, като например, множество такива на определено местоположение, дори ако кумулативният им ефект не е съществен, може да са индикатор за риск от съществени отклонения, дължащи се на измама.

A52. Последиците от идентифицираната измама зависят от обстоятелствата. Например, иначе несъществена измама може да е съществена, ако в нея участва висшето ръководство. При такива обстоятелства, позоваването на по-рано получени доказателства може да бъде поставено под въпрос, тъй като може да възникнат съмнения относно пълнотата и верността на направените изявления и относно автентичността на счетоводните регистри и документация. Може да съществува и възможност за тайно споразумение, включващо служителите, ръководството или трети страни.

A53. МОС 450¹⁹ и МОС 700²⁰ установяват изискванията и предоставят насоки относно оценката и групирането на отклоненията и ефекта върху изразеното от одитора мнение в одиторския доклад.

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента (вж.: пар. 38)

A54. Примерите за извънредни обстоятелства, които могат да възникнат и да поставят под въпрос способността на одитора да продължи изпълнението на одита, включват:

- Предприятието не предприема подходящи мерки относно измамата, които одиторът счита за необходими при

¹⁹ МОС 450 “Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита”.

²⁰ МОС 700 “Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет”.

съществуващите обстоятелства, дори когато измамата не е съществена за финансовия отчет;

- Разглеждането от страна на одитора на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама и резултатите от одиторските тестове показват значителен риск от съществена и широкообхватна измама; или
- Одиторът има сериозни опасения относно компетентността или почтеността на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление.

A55. Поради разнообразието на обстоятелствата, които могат да възникнат, не е възможно да се опише категорично кога е подходящо оттегляне от ангажимента. Факторите, които се отразяват върху заключението на одитора, включват усложнения от участието на член на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление (което може да се отрази върху надеждността на изявленията на ръководството) и ефекта върху одитора при продължаване на неговото асоцииране с предприятието.

A56. При такива обстоятелства одиторът има професионални и законови отговорности и тези отговорности могат да бъдат различни в различните страни. В някои страни например, одиторът може да има право или от него може да се изисква да направи изявление или да докладва на лицето или лицата, които са го назначили, или в някои случаи на регулаторните органи. Имайки предвид извънредния характер на обстоятелствата и необходимостта да се вземат под внимание законовите изисквания, одиторът преценява дали е целесъобразно да потърси правна консултация при вземането на решението си за оттегляне от ангажимента и за определянето на подходящ курс на действие, включително възможността да се докладва на акционерите, регулаторните органи или на други лица.²¹

Специфични въпроси за предприятията в публичния сектор

A57. В редица случаи в публичния сектор възможността за оттегляне от ангажимента може да се е на разположение на одитора, поради естеството на назначението или от съображения, свързани с публичния интерес.

Писмени изявления (вж.: пар. 39)

A58. МОС 580²² установява изискванията и предоставя насоки относно получаването на подходящи изявления от ръководството и където е подходящо, от лицата, натоварени с общо управление при одита. В

²¹ „Етичният кодекс на професионалните счетоводители” на СМСЕС предоставя насоки за комуникациите с одитора, който заменя настоящия одитор.

²² МОС 580 “Писмени изявления”

допълнение към потвърждението, че те са изпълнили своята отговорност за изготвянето на финансовия отчет, е важно, независимо от размера на предприятието, ръководството и където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление да потвърдят своята отговорност за разработения, внедрен и поддържан вътрешен контрол за предотвратяване и разкриване на измами.

- A59. Поради естеството на измамите и трудностите, пред които са изправени одиторите при разкриването на съществени отклонения във финансовия отчет, възникващи поради измама, е важно одиторът да получи писмено изявление от ръководството, и където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление потвърждаващо, че те са оповестили пред одитора:
- (а) резултатите от своята оценка на риска финансовият отчет да съдържа съществени отклонения в резултат на измама; и
 - (б) известни им реални, подозирани или твърдения за измами, свързани с предприятието.

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

Комуникации с ръководството (вж.: пар. 40)

- A60. Когато одиторът е получил доказателства, че е налице или е възможно да е налице измама, е важно въпросът да бъде повдигнат пред подходящото ниво на ръководство, веднага щом това е практически възможно. Това е така, дори ако въпросът може да бъде считан за такъв без последици (например, дребна фалшификация от служител на ниско ниво в организацията на предприятието). Определянето на това кое ниво на ръководство е подходящо, е въпрос на професионална преценка и се влияе от такива фактори като вероятност за съществуване на тайно споразумение и характер и обхват на подозираната измама. Обикновено подходящо ниво на ръководство е поне едно ниво над лицата, които изглежда, че са участвали в подозираната измама.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж.: пар. 41)

- A61. Комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общото управление, може да бъде устно или в писмена форма. МОС 260 посочва факторите, които одиторът взема под внимание при определянето дали да комуникира устно или в писмена форма.²³ Поради естеството и чувствителността на измами, в които участва висшето ръководството или измами, които водят до съществени отклонения във финансовия отчет, одиторът докладва тези въпроси веднага щом това е практически възможно и преценява дали е необходимо те да бъдат докладвани и в писмена форма.

²³ МОС 260, параграф A38.

- A62. В някои случаи одиторът може да прецени, че е уместно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато му стане известна измама, в която участват служители, различни от ръководството, която не води до съществени отклонения. Аналогично, лицата, натоварени с общо управление, може да желаят да бъдат информирани за такива обстоятелства. Процесът на комуникация се подпомага, ако одиторът и лицата, натоварени с общо управление, договорят на един ранен етап от одита естеството и обхвата на комуникациите на одиторите по този въпрос.
- A63. В извънредни обстоятелства, когато одиторът има съмнения относно почтеността или честността на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, той преценява дали да потърси правна консултация, която да му помогне при определянето на подходящите му бъдещи действия.

Други въпроси, свързани с измами (вж.: пар. 42)

- A64. Други въпроси, свързани с измами, които следва да бъдат дискутирани с лицата, натоварени с общото управление на предприятието, могат да включват например:
- опасения относно характера, обхвата и честотата на оценките на ръководството на съществуващите контроли, предвидени за предотвратяване и разкриване на измама и риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени отклонения;
 - невъзможност на ръководството да адресира по подходящ начин идентифицираните значителни недостатъци във вътрешния контрол или да отговори по подходящ начин на идентифицирана измама;
 - оценката на одитора за контролната среда на предприятието, включително въпроси относно компетентността и почтеността на ръководството;
 - действия от страна на ръководството, които могат да бъдат показателни за подправена финансова отчетност, като например избор и приложение от ръководството на счетоводна политика, която може да е показателна за усилието на ръководството да управлява печалбите, за да заблуди потребителите на финансовия отчет като повлияе върху техните представи относно постигнатите от предприятието резултати и неговата рентабилност;
 - опасения относно адекватността и пълнотата на одобренията за сделки и операции, които изглеждат извън обхвата на обичайната дейност на предприятието.

Комуникации с регулаторни органи и органи, отговарящи за налагане на изпълнението **(вж.: пар. 43)**

- A65. Професионалното задължение на одитора да запазва конфиденциалността на информацията на клиента може да попречи на докладването на измама на страна извън предприятието на клиента. Законовите задължения на одитора могат да бъдат различни в различните страни и при определени обстоятелства задължението за конфиденциалност може да бъде поставено под изисквания на устав, закон или съд. В някои страни одиторът на финансова институция има законово задължение да докладва възникването на измама пред надзорните органи. Също така в някои страни одиторът има и задължение да докладва пред властите отклонения, в случаите когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не успеят да предприемат корективни мерки.
- A66. Одиторът преценява дали е уместно получаването на правна консултация с цел определяне на подходящи действия при съществуващите обстоятелства, целта на която е да се потвърдят необходимите мерки при преценката за аспекта на публичния интерес при идентифицирана измама.

Специфични въпроси, свързани с предприятия от публичния сектор

- A67. В публичния сектор изискванията за докладване на измама, независимо дали разкрита чрез одиторския процес или не, може да са предмет на конкретни разпоредби в мандата на одитора или в свързания закон, разпоредба или друго действащо решение.

Приложение 1

(вж.: пар. A25)

Примери за фактори за риск от измама

Факторите за риск от измама, посочени в настоящото Приложение, са примери за такива фактори, с които одиторите могат да се сблъскат в редица ситуации. Отделно са представени примери, свързани с двата типа измама, които са съществени за разглеждане от одитора, а именно, подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи. За всеки от тези типове измами рисковите фактори са допълнително класифицирани въз основа на трите условия, които като цяло присъстват, когато възникнат съществени отклонения, дължащи се на измама: (а) мотивация/ натиск; (б) възможности; (в) отношение/ организация. Въпреки че рисковите фактори могат да обхващат широка гама ситуации, те са единствено примери и съответно, одиторът може да идентифицира и допълнителни или различни рискови фактори. Не всички тези примери са валидни при всички обстоятелства, а някои могат да бъдат по-важни или по-маловажни в предприятия с различен размер или с различни характеристики на собствеността или при различни обстоятелства. Също така поредността на дадените примери за рисковите фактори не е предвидена с цел отразяване на относителната им важност или честота на възникване.

Рискови фактори, свързани с отклонения, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Представените по долу са примери за рискови фактори, свързани с отклонения, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност.

Мотивация/ натиск

Финансовата стабилност или рентабилност е застрашена от икономически условия, условия в отрасъла или от оперативните условия в предприятието, като например (или както е посочено по-долу):

- силна конкуренция или пазарна ситуация, придружена с намаление в маржовете;
- висока чувствителност по отношение на бързите промени, като например промени в технологията, морално остаряване на продуктите, или на лихвените проценти;
- съществени намаления в търсенето от страна на клиентите и увеличаващи се бизнес неуспехи (и фалити) или в отрасъла или в икономиката като цяло;
- загуби от дейността, правещи неизбежна заплахата от несъстоятелност, възбрана или враждебно поглъщане;

- повтарящи се отрицателни парични потоци от дейността или невъзможност за генериране на парични потоци от дейността, като в същото време се отчитат печалби и ръст на печалбите;
- бърз ръст или необичайна рентабилност особено в сравнение с тези в други компании от същия отрасъл;
- нови счетоводни, законови или регулаторни изисквания.

Твърде голям натиск върху ръководството за удовлетворяване на изискванията или очакванията на трети страни, дължащ се на следното:

- очакванията на инвестиционните анализатори, институционалните инвеститори, значимите кредитори или други външни страни (в частност, очаквания, които са ненужно агресивни или нереалистични) за рентабилността или за тенденциите, включително очаквания, създадени от ръководството, например, от оптимистични публикации в пресата или послания в годишни отчети;
- необходимост за получаване на допълнително дългово финансиране или финансиране чрез собствен капитал с цел запазване на конкурентоспособността, включително финансиране на големи разходи за изследователска и развойна дейност или на капиталови разходи (разходи в нетекущи активи);
- маргинална способност да се изпълнят изискванията за предлагане на фондова борса или за изплащане на дълга или други изисквания на клаузи по дълга;
- възприемани или реални отрицателни ефекти от отчитане на лоши финансови резултати върху съществени неприключени сделки, като например бизнескомбинации или възлагане на договори.

Наличната информация показва, че личната финансова ситуация на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, е застрашена от финансовите резултати на предприятието, в резултат на посоченото по-долу:

- значителни финансови интереси в предприятието;
- значителна част от възнаграждението им (например, премии, опции за акции и договорености за заработването на възнаграждения) зависи от постигането на агресивни цели за цената на акциите, оперативните резултати, финансовото състояние или паричните потоци²⁴;

²⁴ Плановете за мотивация на ръководството могат да зависят от постигането на цели, свързани единствено с определени обекти или избрани дейности на предприятието, въпреки че свързаните с това обекти или дейности може да не са съществени за предприятието като цяло.

- лични гаранции по дългове на предприятието.

Налице е твърде голям натиск върху ръководството или оперативния персонал за постигането на финансови цели, определени от лицата, натоварени с общо управление, включително за тяхната мотивация, базирана на приходи от продажби или рентабилността.

Възможности

Естеството на отрасъла или дейността на предприятието дават възможности за ангажиране в умишлено подправяне на финансовата отчетност, която може да възникне в резултат на:

- съществени сделки със свързани лица, които не са в обичайния ход на дейността или със свързани предприятия, които не се одитират или се одитират от друга фирма;
- силно финансово присъствие или способност да се доминира в определен промишлен отрасъл, което позволява на предприятието да диктува сроковете или условията на доставчиците или клиентите, което може да доведе до неподходящи сделки или сделки, които не са справедливи и неспринудителни;
- активи, пасиви, приходи или разходи, базирани на съществени приблизителни оценки, които включват субективни преценки или несигурности, които е трудно да бъдат потвърдени;
- съществени, необичайни или изключително сложни сделки и операции, особено такива в близост до края на периода, които повдигат трудни въпроси по отношение концепцията за „предимство на съдържанието пред формата“;
- съществени сделки и операции, разположени или провеждани зад граница в юрисдикции, където съществуват различни бизнес среди и култури;
- ползване на бизнес посредници, за които изглежда, че липсва ясна бизнес обосновка;
- съществени банкови сметки или сделки и операции на дъщерни предприятия или клонове в юрисдикции, считани за „данъчен рай“, за които изглежда няма ясна бизнес обосновка.

Налице е неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството, в резултат на:

- доминирането на едно лице или малка група в ръководството (в предприятия, които не се ръководят от собственика) без компенсиращи контроли;
- неефективен надзор от страна на лицата, натоварени с общо управление, върху процеса на финансова отчетност и вътрешния контрол.

Налице е сложна или нестабилна организационна структура, както това се потвърждава от:

- трудности при определяне на организацията или лицата, които имат контролен интерес в предприятието;
- твърде сложна организационна структура, включваща юридически лица или управленски нива на правомощия;
- голямо текучество във висшето ръководство, адвокатите/ юристите или лицата, натоварени с общо управление.

Компонентите на вътрешния контрол съдържат недостатъци в резултат на:

- неподходящо текущо наблюдение на контролите, включително автоматизираните контроли и контролите върху междинната финансова отчетност (когато се изисква външно отчитане);
- висока степен на текучество или назначаване на неефективен счетоводен персонал, персонал във вътрешния одит или персонал в информационни технологии;
- неефективни счетоводни и информационни системи, включително ситуации, включващи значителни недостатъци във вътрешния контрол.

Отношение/ организация

- Неефективна комуникация, внедряване, поддръжка или налагане изпълнението на ценностите на предприятието или на етичните стандарти от ръководството или комуникация на неподходящи ценности или етични стандарти.
- Твърде голямо участие на ръководство, извън това ръководещо финансовата дейност, както и твърде голяма ангажираност с избора на счетоводна политика или при определянето на съществени приблизителни оценки.
- Известни случаи за нарушения на закони за ценни книжа или други закони и други нормативни разпоредби, или искове срещу предприятието, неговото висше ръководство или лицата, натоварени с общо управление, където се твърди наличие на измама или нарушения на закони и други нормативни разпоредби.
- Твърде голям интерес от страна на ръководството за запазването или повишаването на цената на акциите на предприятието или на тенденцията в печалбите.
- Практика от страна на ръководството за ангажиране на анализатори, кредитори и други трети страни за постигане на агресивни или нереалистични прогнози.

- Невъзможност от страна на ръководството да отстрани своевременно станали известни значителни недостатъци в системата за вътрешен контрол.
- Интерес от страна на ръководството за използване на неподходящи средства за свеждане до минимум на печалбата по данъчни причини.
- Нисък морал сред висшето ръководство.
- Собственикът – управляващ ръководител не прави разлика между лични и бизнес сделки.
- Спорове между акционери в предприятие, притежавано от малко на брой акционери.
- Повтарящи се опити от страна на ръководството да оправдае крайно или неподходящо счетоводно отчитане на база същественост.
- Обтегнати взаимоотношения между ръководството и настоящия или предходния одитор както това се демонстрира от:
 - чести спорове с настоящия или предишния одитор по счетоводни, одиторски въпроси и въпроси, свързани с отчетността;
 - неразумни искания към одитора, като например неразумни ограничения във времето за приключване на одита или за издаване на одиторския доклад;
 - ограничения пред одитора, които по неподходящ начин ограничават достъпа до хора или до информация или възможността да се комуникира ефективно с лицата, натоварени с общо управление;
 - доминиращо поведение на ръководството в работата с одитора, особено включващо опити да се повлияе върху обхвата на работата на одитора, или при избора и продължаващото участие на персонала, ангажиран за изпълнение на или за консултации във връзка с одиторския ангажимент.

Рискови фактори, възникващи в резултат на съществени отклонения, дължащи се на незаконно присвояване на активи

Рисковите фактори, които са свързани с отклонения, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи, също се класифицират според трите условия, които като цяло са налице, когато съществува измама: мотивация/ натиск; възможности; и, отношение/ организация. Някои от рисковите фактори, свързани с отклонения, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност, могат също да са налице, когато възникват отклонения в резултат на незаконно присвояване на активи. Например, неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството и други недостатъци в системата за вътрешен контрол могат да са налице, когато съществуват отклонения, дължащи се или на подправена финансова отчетност, или на незаконно присвояване на активи. Изброеното по-

долу са примери за рискови фактори, свързани с отклонения, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи.

Мотивация/ натиск

Лични финансови задължения могат да окажат натиск върху ръководството или служителите с достъп до парични средства или активи, податливи на кражба, за незаконно присвояване на тези активи.

Лоши взаимоотношения между предприятието и служителите с достъп до парични средства или други активи, податливи на кражба, могат да мотивират тези служители да присвоят незаконно тези активи. Например, лоши взаимоотношения могат да бъдат създадени в резултат на:

- известни или очаквани бъдещи съкращения на персонал;
- неотдавнашни или очаквани промени във възнаграждението на служителите или на планове за доходите им;
- повишения, компенсации или други награди, непоследователни спрямо очакванията.

Възможности

Някои характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на активите за незаконно присвояване. Например, възможностите за незаконно присвояване на активи се увеличават, когато са налице:

- големи суми парични наличности или такива, обект на обработка;
- материални запаси, които са с малък размер, висока стойност или за които има голямо търсене;
- лесно конвертируеми активи, като например облигации на приносител, диаманти или компютърни чипове;
- дълготрайни активи, които са с малък размер, търгуеми или за които няма очевидна идентификация за собственост.

Неподходящият вътрешен контрол върху активите може да увеличи податливостта на незаконно присвояване на тези активи. Например, незаконно присвояване на активи може да възникне, тъй като е налице:

- Неподходящо разделение на задълженията или на независими проверки.
- Неподходящ надзор от страна на висшето ръководство на разходите, като например разходи за път и други подлежащи на възстановяване разходи.
- Неподходящ управленски надзор над служителите, отговарящи за активи, например неподходящ надзор или текущо наблюдение на отдалечените местоположения.

- Неподходяща проучваща проверка при избор на кандидати за работа с достъп до активи.
- Неподходящо документиране по отношение на активите.
- Неподходяща система за разрешаване и одобряване на сделки (например при покупка).
- Неподходящи мерки за физическа охрана на парите, ценните книжа, материалните запаси или дълготрайните активи.
- Липса на пълно и своевременно счетоводно равнение на активите.
- Липса на своевременна и подходяща документация за сделките и операциите, например кредитни известия при връщане на стоки.
- Липса на задължителни отпуски за служители, изпълняващи основни контролни функции.
- Неподходящо разбиране от ръководството на информационните технологии, което дава възможност на служителите по информационни технологии да извършат незаконно присвояване на активи.
- Неподходящи контроли на достъпа до автоматизирани документи, включително контроли върху и преглед на регистрите за събития в компютърните системи.

Отношение/ организация

- Незачитане на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с незаконното присвояване на активи.
- Незачитане на вътрешния контрол върху незаконното присвояване на активи чрез неспазване на съществуващите контроли или чрез невъзможност за предприемане на подходящи действия за отстраняване на известни недостатъци във вътрешния контрол.
- Поведение, показващо недоволство или неудовлетворение от предприятието и третирането на служителя.
- Промени в поведението или начина на живот, които могат да са индикация за незаконно присвоени активи.
- Толерантност към дребните кражби.

Приложение 2

(вж.: пар. А40)

Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама

Изброените по-долу са примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, в резултат както на подправена финансова отчетност, така и на незаконно присвояване на активи. Въпреки че тези процедури обхващат широка гама ситуации, те са само примери и съответно, може да не са най-подходящи, нито необходими за всички обстоятелства. В допълнение, поредността на предоставените процедури не е предвидена да отрази относителната им важност.

Разглеждане на ниво твърдение за вярност

Специфичните отговори по отношение оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, варират в зависимост от видовете или комбинацията от идентифицираните фактори или условия за риск от измама и от салдата по сметки и групите сделки и твърденията за вярност, които те могат да засегнат.

Изброените по-долу са конкретни примери за отговори:

- Посещение на звена с различни местоположения или извършване на определени тестове на база изненада или без предупреждение. Например, наблюдение на инвентаризация на местоположения, където присъствието на одитора не е съобщено преди това или изненадващо преброяване на парични средства на конкретна дата.
- Искане за преброяване на материалните запаси в края на отчетния период или на дата, която е близо до края на периода, с цел свеждане до минимум на риска от манипулиране на салдата в периода между датата на извършване на преброяването и края на отчетния период.
- Промяна в одиторския подход през текущата година. Например, установяване на контакт с големи клиенти и доставчици устно, в допълнение към изпращането на писмено потвърждение, изпращане на искания за потвърждение до конкретно лице в организацията, или искане на повече или различна информация.
- Извършване на подробен преглед на коригиращите записи на предприятието в края на тримесечието или на годината, като се проучват всички необичайни като естество или сума.
- За съществени и необичайни сделки и операции, особено такива, възникващи в края или близо до края на годината, проучване на

възможността свързани лица и източници на финансови ресурси да са подкрепили сделките и операциите.

- Изпълнение на аналитични процедури по същество, използвайки по-детайлизирани данни. Например, сравнение на продажбите и себестойността на реализираната продукция по местоположение, по видове дейности или по месеци с очакванията, изготвени от одитора.
- Провеждане на разговори с персонала, участващ в области, където е идентифициран риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, с цел получаване на по-вътрешна информация относно риска и за това дали или как контролите адресират този риск.
- Когато други независими одитори одитират финансовите отчети на едно или повече дъщерни предприятия, поделения или клонове, обсъждане с тях на обхвата на необходимата работа, която следва да бъде изпълнена, за адресиране на риска от съществени отклонения, дължащи се на измама, в резултат на сделки и операции и дейности между тези компоненти.
- Ако работата на даден експерт стане особено съществена по отношение на позиция във финансовия отчет, за която рискът от отклонение, дължащо се на измама, е висок, изпълнение на допълнителни процедури, свързани с някои или с всички предположения, методи или констатации на експерта, с цел определяне дали констатациите не са неразумни или ангажиране на друг експерт за тази цел.
- С предимството на преценка назад, след събитието, изпълнение на одиторски процедури за анализ на избрани начални салда по сметки от баланса за предишно одитиран финансов отчет, с цел оценка за начина, по който са разрешени въпроси, включващи приблизителни счетоводни оценки и преценки, например провизия за върнати продадени стоки.
- Изпълнение на процедури за сметка или други равнения, изготвени от предприятието, включително разглеждане на равнения, извършени през междинни периоди.
- Използване на компютърно подпомогнати технологии, като например проучване на данни за тестване на аномалиите в дадена популация.
- Тестване целостта на компютърно изготвените и произведени сделки и операции.
- Търсене на допълнителни одиторски доказателства от източници извън предприятието, предмет на одита.

Специфични отговори — отклонения, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени отклонения, дължащи се на подправена финансова отчетност, са както следва:

Признаване на приходи

- Изпълнение на аналитични процедури по същество, свързани с приходите, с ползване по-детайлизирани данни, например сравнение на отчетените по месеци и по производствени линии или бизнес-сектори приходи през текущия отчетен период със сравними предходни периоди. Компютърно подпомогнатите одиторски техники могат да бъдат полезни за идентифициране на необичайни или неочаквани съотношения и връзки при приходите или при сделки и операции.
- Потвърждаване от клиентите на определени съществени условия по договори и на отсъствие на странични споразумения, тъй като подходящото счетоводно отчитане често се влияе от такива условия или споразумения, и на базата за отстъпки или периода, за който те се отнасят, които често са зле документиранни. Например, критериите за приемане, условията за доставка и плащане, липсата на бъдещи или продължаващи задължения на доставчика, правото за връщане на продукта, гарантираните суми за препродажби и клаузите за прекратяване или възстановяване на средства, често са от значение при такива обстоятелства.
- Отправянето на проучващи запитвания към персонала, отговорен за продажбите и маркетинга, или към щатния правен съветник (юрисконсулт), относно продажбите или експедицията на стоки близо до края на периода и познаването от тяхна страна на каквито и да било необичайни условия, свързани с тези сделки и операции.
- Физическо присъствие на едно или повече местоположения в края на периода за наблюдение на стоки, които се експедират или се подготвят за експедиция (или на върнати стоки, които очакват да бъдат обработени) и изпълнение на други подходящи процедури за отграничаване на периодите за на продажбите и за наличните материални запаси.
- За ситуации, при които приходните операции се инициират, обработват и отразяват електронно, тестване на контролите с цел определяне дали те дават сигурност, че отразените приходи от сделки и операции са възникнали и са надлежно отразени.

Количества на материалните запаси

- Проверка на данните от регистрите за материални запаси на предприятието с цел идентифициране на местоположения или на позиции, които изискват специално внимание по време на или след физическото им преброяване.
- Наблюдение на инвентаризацията на материалните запаси в определени местоположения без предупреждение или провеждане на инвентаризации във всички местоположения в един и същи ден.

- Провеждане на инвентаризации в края или към края на отчетния период с цел свеждане до минимум на риска от неподходяща манипулация през периода между инвентаризацията и края на отчетния период.
- Изпълнение на допълнителни процедури по време на наблюдението на инвентаризацията, например по-строга проверка на съдържанието на опаковани артикули, на начина, по който са подредени стоките (например, празнини в купчините) или по който са поставени етикетите и количеството им (т.е. чистота, клас или концентрация) за течни субстанции като например парфюми или специализирани химикали. Ползването на работата на експерт може да е полезно в това отношение.
- Сравнение на количествата за текущия период с предходни периоди по клас или категория на материалните запаси, местоположение или други критерии, или сравнение на преброените количества с данните от складовите регистри.
- Използване на компютърно подпомогнати одиторски техники за допълнително тестване на изготвянето на данните и документите по инвентаризациите – например, сортиране по номер на етикет за тестване на контрола на поставянето на етикети или по сериен номер на артикула за тестване възможността за пропускане или дублиране на артикули.

Приблизителни оценки на ръководството

- Използване на експерт за разработване на независими приблизителни оценки, които да бъдат сравнени с приблизителните оценки на ръководството.
- Разширяване на проучващите запитвания към лица извън ръководството и счетоводния отдел за потвърждаване на способността и намерението на ръководството да изпълни плановете, които са от значение при разработването на приблизителните оценки.

Специфични отговори – отклонения, дължащи се на незаконно присвояване на активи

Различните обстоятелства непременно налагат различни отговори. Обикновено отговорът в одита на риска от съществени отклонения, дължащи се на измама, свързана с незаконно присвояване на активи, се насочва към определени салда по сметки и групи сделки и операции. Въпреки че някои от отговорите в одита, посочени в двете категории по-горе, може да са приложими при такива обстоятелства, обхватът на работата следва да се обвърже с конкретната информация за риска от незаконно присвояване, който е бил идентифициран.

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени отклонения, дължащи се на незаконно присвояване на активи, са както следва:

- преброяване на паричните средства или ценните книжа в края или към края на годината;
- потвърждение директно от клиенти на оборотите на сметката (включително, кредитни известия и дейности по върнати стоки, както и дати на извършените плащания) за одитирания период;
- анализ на възстановените суми по отписани сметки;
- анализ на липсите на материални запаси по местоположения или вид на продукта;
- сравнение на основни съотношения на материалните запаси с нормите в отрасъла;
- преглед на поддържащата документация за намаления в непрекъснато актуализираните складови регистри;
- компютърно съпоставяне на списъка на доставчиците със списъка на служителите за идентифициране на съвпадения на адреси или телефонни номера;
- дублиране на адреси, идентификационни данни на служители или данъчни номера или банкови сметки;
- преглед на личните досиета за лицата, за които се съдържат малко или няма данни за дейности, например липса на оценки на резултатите от работата;
- анализ на търговските отстъпки и върнатите стоки за идентифициране на необичайни схеми или тенденции;
- потвърждение на специфичните условия на договори с трети страни;
- получаване на доказателства, че договорите се изпълняват в съответствие с техните условия;
- преглед на правилността на основанията за големи и необичайни разходи;
- преглед на оторизацията и на стойността на заеми за висшето ръководство и свързани лица;
- преглед на размера и правилността на основанията на отчети за разходи, подадени от висшето ръководство.

Приложение 3

(вж.: пар. А49)

Примери за обстоятелства, които са индикатор за възможност за измама

Изброените по-долу са примери за обстоятелства, които могат да посочат възможност във финансовият отчет да се съдържат съществени отклонения, възникващи в резултат на измама.

Разлики в счетоводната документация, включително:

- сделки и операции, които не са отразени изчерпателно или своевременно, или са неправилно отразени по отношение на сума, счетоводен период, класификация или политика на предприятието;
- неподкрепени или неодобрили салда или сделки и операции;
- корекции в последния момент, които се отразяват съществено върху финансовия резултат;
- доказателства за достъп на служителите до системи и документация, които не отговарят на необходимата и притежаваната от тях оторизация за изпълнение на техните задължения;
- идеи или оплаквания до одиторите относно твърдения за измама.

Противоречащи си или липсващи доказателства, включително:

- липсващи документи;
- документи, които изглеждат променяни;
- липса на други, освен копирани или електронно препратени документи, когато се очаква да съществуват оригинални такива;
- съществени необяснени позиции при счетоводни равнения;
- необичайни промени в стойността на балансови позиции или промени в тенденции или важни съотношения и взаимовръзки във финансовия отчет, например по-бързо увеличение на вземанията в сравнение с приходите;
- непоследователни, неясни или неприемливи отговори от ръководството или служителите, възникващи в резултат на проучващи запитвания или аналитични процедури;
- необичайни несъответствия между документацията на предприятието и отговорите за потвърждение;
- голям брой кредитни записи и други корекции, направени в документите за вземанията;

- необяснени или неподходящо обяснени разлики между синтетични и аналитични сметки, или между партидите/ отчетите по клиенти и сметката за вземанията;
- липсващи или несъществуващи отменени чекове при обстоятелства, при които отменените чекове обикновено се връщат на предприятието заедно с извлечение от банката;
- липсващи материални запаси или физически активи в съществени обеми;
- електронни доказателства, които не са на разположение или липсват, които са непоследователни с практиката или политиката на предприятието за поддържане на документация;
- по-малко отговори за потвърждения от очакваните или обратно, по-голям от очаквания брой отговори;
- неспособност за предоставяне на доказателства за дейности по разработването на основни системи и по тестването на промени в програми, и по внедряването на промените и новите разработки в системата през текущата година.

Проблемни или необичайни взаимоотношения между одитора и ръководството, включително:

- отказ на достъп до документация, съоръжения, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които могат да се потърсят одиторски доказателства;
- ненужен натиск, наложен от ръководството, за разрешаване на сложни или спорни въпроси;
- оплаквания от ръководството за поведението на одитора или сплашване от страна на ръководството на членове на екипа по ангажимента, особено във връзка с критичната оценка от страна на одитора на одиторски доказателства или при разрешаването на потенциални несъгласия с ръководството;
- необичайни забавяния от страна на предприятието при предоставянето на исканата информация;
- нежелание да се улесни достъпът на одитора до основни електронни файлове за тестване чрез използване на компютърно подпомогнати одиторски техники;
- отказ за достъп до основен персонал и мощности по ИТ операции, включително до персонала по защитата и по проектирането на системи;
- нежелание за добавяне или преработване на оповестявания във финансовия отчет, за да бъде направен той по-пълен и разбираем;

- нежелание за своевременно адресиране на идентифицираните недостатъци в системата за вътрешен контрол.

Други

- нежелание от страна на ръководството да позволи на одитора да се срещне насаме с лицата, натоварени с общо управление;
- счетоводни политики, които изглеждат различни спрямо общоприетите в отрасъла;
- чести промени в приблизителните счетоводни оценки, които не изглеждат в резултат на промени в обстоятелства;
- толерантност към нарушения на кодекса за професионално поведение на предприятието.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 250

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Ефекти от законите и другите нормативни разпоредби.....	2
Отговорност за съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби.....	3-8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10
Определения	11
Изисквания	
Разглеждане от страна на одитора на съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби	12-17
Одиторски процедури в случай на установено несъобразяване или при съмнение за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби.....	18-21
Издаване на доклад за случаи на установено несъобразяване или при съмнение за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби.....	14-18
Документация	29
Приложение и друг пояснителен материал	
Отговорност за съобразяването със закони и други нормативни разпоредби	A1-A6
Разглеждане от страна на одитора на съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби	A7-A12
Одиторски процедури в случай на установено несъобразяване или при съмнение	

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби..... A13-A18

Издаване на доклад в случаи на установено несъобразяване или при съмнение

за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби..... A19-A20

Документация A21

Международен одиторски стандарт (МОС) 250 „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да се съобразява със законите и другите нормативни разпоредби при извършването на одит на финансовите отчети. Този МОС не се прилага към други ангажменти за изразяване на сигурност, при които одиторът е специално ангажиран, за да проведе тестове и изготви доклад отделно, при спазването на специфични закони или нормативни разпоредби.

Ефекти на законите и другите нормативни разпоредби

2. Ефектите на законите и другите нормативни разпоредби върху финансовите отчети могат да варират съществено. Тези закони и други нормативни разпоредби, на които предприятието е предмет, образуват правната и регулаторна рамка. Разпоредбите на някои закони или други нормативни разпоредби имат пряко отражение и ефект върху финансовите отчети, тъй те определят отчитаните суми и оповестяванията във финансовия отчет на предприятието. Другите закони или нормативни разпоредби трябва да бъдат спазвани от ръководството или въвеждат разпоредби, съгласно които предприятието може да извършва своята дейност, но нямат пряко отражение и ефект върху финансовия отчет на предприятието. Някои предприятия работят в силно регулирани индустрии (като например банки и химически компании). Други са предмет само на множество закони и нормативни разпоредби, които са по същество свързани с оперативните аспекти на дейността (като например, тези, свързани със здравословните и безопасни условия на труд и осигуряването на равни възможности за заетост). Несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби може да доведе до санкции, съдебни процеси или други последици за предприятието, които могат да имат съществено ефект върху финансовия отчет.

Отговорност за съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби (вж. параграфи A1 – A6)

3. Отговорност на ръководството е, под надзора на лицата, натоварени с общото управление, да гарантира, че дейността на дружеството се извършва в съответствие с разпоредбите на законите и другите нормативни разпоредби, включително при спазването на разпоредбите на законите и другите нормативни разпоредби, които

определят отчетените суми и направените оповестявания във финансовия отчет на предприятието.

Отговорност на одитора

4. Изискванията на този МОС са предназначени да помогнат на одитора при определянето на съществени отклонения* във финансовия отчет, които се дължат на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби. Одиторът, обаче, не носи отговорност за предотвратяването на случаи на несъобразяване и от него не може да се очаква да разкрие случаи на несъобразяване с всички закони и други нормативни разпоредби.
5. Одиторът носи отговорност за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет, като цяло, е свободен от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка¹. При извършването на одит на финансовия отчет, одиторът взема под внимание приложимата правна и регулаторна рамка. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, налице е неизбежният риск, че някои съществени отклонения във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори когато одитът е надлежно планиран и извършен в съответствие с МОС². По отношение на законите и другите нормативни разпоредби, потенциалните ефекти на вътрешноприсъщите ограничения на способността на одитора на разкрие съществени отклонения са по-високи поради причини, като посочените по-долу:
 - налице са многобройни закони и други нормативни разпоредби, които са принципно свързани с аспектите на оперативната дейност на предприятието, но обичайно нямат съществено пряко влияние върху финансовия отчет и не се обхващат от информационните системи на предприятието, имащи отношение към финансовото отчитане;

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

¹ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 5.

² МОС 200, параграф A51.

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби може да включва поведение, чиято цел е неговото прикриване, като например тайно споразумение, фалшификация, преднамерен пропуск да се отразят сделки, пренебрегване на контрола от страна на висшето ръководство, или преднамерено неточно представяне на информация пред одитора.
- дали едно действие представлява несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби е в крайна сметка въпрос, подлежащ на правно определяне от съдебна инстанция.

Обикновено, колкото повече несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби е в резултат от събития и операции, отразявани във финансовия отчет, толкова по-малко вероятно е одиторът да разбере за него, или да разпознае случай на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби.

6. Този МОС разграничава отговорностите на одитора във връзка със съобразяването от гледна точка на две различни категории закони и други нормативни разпоредби, както следва:

(а) разпоредбите на тези закони и други нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, като например данъчните и пенсионните закони и други нормативни разпоредби (вж. параграф 13); и

(б) други закони и нормативни разпоредби, които нямат така пряко отражение и ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, но съобразяването с които може да бъде от съществено значение за оперативните аспекти на дейността, способността на предприятието да продължи своята дейност или да се избегне налагането на съществени санкции (например съобразяването с условията на оперативен лизинг, съобразяването с регулаторните изисквания за платежоспособност или съобразяването с екологичните разпоредби); следователно, несъобразяването с тези закони и други нормативни разпоредби може да има съществен ефект върху финансовия отчет (вж. параграф 14).

7. В този МОС са определени различните изисквания за всяка от посочените по-горе категории закони и други нормативни разпоредби. За категорията, посочена в параграф 6(а), отговорност на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съобразяването с тези закони и нормативни разпоредби. За категорията, посочена в параграф 6(б), отговорността на одитора е

ограничена до изпълнението на посочените одиторски процедури, които да му помогнат да установи несъобразяване с такива закони и други нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществено отражение върху финансовия отчет (вж. параграф 14).

8. Настоящият МОС изисква от одитора да е с повишено внимание към факта, че други одиторски процедури, прилагани с цел формиране на мнение върху финансовия отчет, могат да разкрият пред него случаи на възможно несъобразяване, или на подозрения за несъобразяване, със закони и нормативни разпоредби. Поддържането на отношение на професионален скептицизъм през целия процес на одита, както се изисква от МОС 200³, е важно в този контекст, като се има предвид обхватът на законите и другите нормативни разпоредби, които касаят предприятието.

Дата на влизане в сила

9. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

10. Целите на одитора са:

- (а) получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съобразяването на тези закони и нормативни разпоредби, определени по принцип като имащи пряко отражение и ефект при определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет;
- (б) да изпълни посочените одиторски процедури, които да му помогнат да установи случаи на несъобразяване с други закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет; и
- (в) да отговори по подходящ начин на случаи на несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със закони и други нормативни разпоредби, които са били установени в хода на одита.

Определение

³ МОС 200, параграф 15.

11. За целите на този МОС, посоченият по-долу термин има значението, посочен срещу него:

„Несъобразяване” - преднамерени или непреднамерени действия, или бездействия, от страна на предприятието, които противоречат на действащите закони или други нормативни разпоредби. Такива действия включват сделки, които предприятието е осъществило или които са били извършени от негово име, или за негова сметка от името на лицата, натоварени с общото управление, ръководството или от служители. Несъобразяването с разпоредбите не обхваща личното неправомерно поведение (несвързано със стопанската дейност на предприятието) от страна на лицата, натоварени с общото управление, ръководството или на служителите на предприятието.

Изисквания

Разглеждане от страна на одитора на съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби

12. Като част от получаването на разбиране за предприятието и неговата среда в съответствие с МОС 315 ⁴, одиторът получава общо разбиране за:

- (а) правната и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и индустрията или отрасъла, в които предприятието функционира; и
- (б) как предприятието се съобразява с тази рамка. (вж. параграф А7).

13. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съобразяването на тези закони и нормативни разпоредби, определени по принцип като имащи пряко отражение и ефект при определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет. (вж. параграф А8).

14. Одиторът изпълнява посочените по-долу процедури, за да може да установи примери на несъобразяване с други закони и нормативни разпоредби, които могат да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет:

- (а) отправяне на запитвания към ръководството и, когато е уместно, към лицата, натоварени с общо управление, дали предприятието се съобразява с тези закони и нормативни разпоредби; и

⁴ МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф 11.

(б) проверка на кореспонденцията, ако има такава, със съответните лицензиращи или регулаторни органи. (вж. параграф A9-A10).

15. В хода на одита, одиторът остава с повишено внимание към факта, че други приложени одиторски процедури могат да разкрият пред него случаи на възможно несъобразяване, или на подозрения за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби.
16. Одиторът иска от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, да предоставят писмени изявления, че всички известни случаи на несъобразяване, или на подозрения за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, чиито ефекти трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са били оповестени пред одитора. (вж. параграф A12)
17. При отсъствието на установено, или при съмнение за, несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, одиторът не е задължен да изпълнява одиторски процедури относно съобразяването от страна на предприятието със законите и другите нормативни разпоредби, освен тези, посочени в параграфи 12-16.

Одиторски процедури при установяване на несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби

18. Ако информация за случай на несъобразяване, или за съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби стане достояние на одитора, той получава (вж. параграф A13):
 - (а) разбиране за характера на действието и обстоятелствата, при които то е настъпило; и
 - (б) допълнителна информация, за да оцени възможния ефект върху финансовия отчет. (вж. параграф A14)

19. Ако одиторът има съмнение за възможно несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, той обсъжда въпроса с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. Ако ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, не предоставят достатъчно информация, която е в подкрепа на факта, че предприятието се съобразява със законите и другите нормативни разпоредби и, по преценка на одитора, ефектът от подозираното несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби може да бъде съществен за финансовия отчет, одиторът търси правен съвет. (вж. параграфи A15-A16)

20. Ако не може да бъде получена достатъчно информация за подозираното несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, одиторът оценява ефекта от липсата на достатъчни и уместни одиторски доказателства върху одиторското мнение.
21. Одиторът оценява ефекта на несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби върху останалите аспекти на одита, включително върху оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления, и да предприеме необходимите действия. (вж. параграфи A17-A18)

Докладване за случаи на установено несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби

Докладване за случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни актове до лицата, натоварени с общо управление

22. Освен ако всички лица, натоварени с общото управление, не участват в управлението на дружеството и, следователно, са запознати с въпроси, свързани със случаи на установено несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, вече съобщени от одитора⁵, одиторът съобщава на лицата, натоварени с общото управление, въпросите, свързани със случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, които са му станали известни в хода на одита, освен когато въпросите са очевидно маловажни.
23. Ако по преценка на одитора се счита, че несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби, посочено в параграф 22, е преднамерено и съществено, той незабавно съобщава въпроса на лицата, натоварени с общото управление.
24. В случай, че одиторът подозира, че ръководството или лицата, натоварени с общото управление, са замесени в случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, той уведомява следващото по-високо ниво на управление на предприятието, ако такова съществува, като например одиторски комитет или надзорен съвет. Когато не съществува по-високо ниво на управление, или ако одиторът счита, че по неговото докладване няма да се вземат никакви мерки, или не е сигурен относно лицето, пред което следва да докладва, той търси правен съвет.

⁵ МОС 260 "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 13.

Включване на случаите на несъобразяване със законите и другите нормативни актове в одиторския доклад върху финансовия отчет

25. В случай, че одиторът счита, че случаят на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби има съществено отражение и ефект върху финансовия отчет, и ако той не е бил отразен по подходящ начин във финансовия отчет, одиторът изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение върху финансовия отчет, в съответствие с МОС 705⁶.
26. В случай, че ръководството или лицата, натоварени с общо управление, затрудняват одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да определи дали случаят на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби може да бъде съществен по отношение на финансовия отчет, както и дали е налице, или е вероятно да е възникнал подобен случай, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет на базата на ограничение в обхвата на одита, в съответствие с МОС 705 .
27. В случай, че одиторът не е в състояние да определи дали е възникнал случай на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби поради ограничения, наложени от обстоятелствата, а не от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, той оценява ефекта от това върху одиторското мнение, в съответствие с МОС 705 .

Докладване за случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни актове до регулаторните и органите по принудително изпълнение

28. В случай, че одиторът е установил несъобразяване, или има съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, той определя дали е задължен да докладва за установения случай на несъобразяване, или за съмнението за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, на лица, извън предприятието. (вж. параграфи A19-A20)

Документация

29. Одиторът включва в одиторската документация установения случай на несъобразяване, или при съмнението за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, както и резултатите от обсъждането му с ръководството и, когато е уместно, с лицата,

⁶ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор", параграфи 7-8.

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

натоварени с общото управление, както и с други лица, извън
предприятието⁷. (вж. параграф A21)

⁷ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф A6.

Приложение и друг пояснителен материал

Отговорност за съобразяването със закони и други нормативни разпоредби (вж. параграфи 3-8)

A1. Ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, носят отговорността да гарантират, че дейността на предприятието се извършва в съответствие със законите и другите нормативни разпоредби. Законите и другите нормативни разпоредби могат да окажат ефект върху финансовия отчет на предприятието по различни начини: например, най-пряко, те могат да окажат ефект върху конкретни оповестявания, които се изисква да бъдат направени от предприятието във финансовия отчет, или те могат да определят приложимата обща рамка за финансово отчитане. Също така, те могат да установяват определени законови права и задължения на предприятието, някои от които ще бъдат признати във финансовия отчет на предприятието. В допълнение, законите и другите нормативни разпоредби могат да налагат санкции в случаи на несъобразяване с тях.

A2. По-долу са дадени примери на видовете политики и процедури, които предприятието може да въведе в помощ на предотвратяването и разкриването на случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби:

- Мониторинг върху законовите изисквания и гарантиране, че оперативните процедури са разработени така, че да отговорят на тези изисквания.
- Създаване и използване на подходящи системи за вътрешен контрол.
- Разработване, публикуване и спазване на кодекс за професионално поведение.
- Гарантиране, че служителите са обучени по подходящ начин и разбират кодекса за професионално поведение.
- Мониторинг върху съобразяването с кодекса за професионално поведение и извършване на подходящи дисциплинарни действия по отношение на служители, които не го спазват.
- Ангажиране на правни консултанти, които да съдействат при осъществяването на мониторинг върху законовите изисквания.
- Поддържане на регистър със съществените закони и други нормативни разпоредби, които предприятието трябва да спазва в своята конкретна индустрия и документация за жалбите.

В по-големите предприятия тези политики и процедури могат да бъдат допълнени с възлагането на съответните отговорности на следните:

- функция „вътрешен одит”;
- одиторски комитет;
- функция „спазване”.

Отговорност на одитора

A3. Несъобразяването от страна на предприятието със законите и другите нормативни разпоредби може да доведе до съществени отклонения във финансовия отчет. Разкриването на случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, независимо от тяхната същественост, може да се отрази върху останалите аспекти на одита, включително, например, върху разглеждането от страна на одитора на почтеността на ръководството или служителите.

A4. Дали едно действие представлява несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби е въпрос, подлежащ на правно определяне, който обикновено е извън професионалната компетентност на одитора. Независимо от това, обучението на одитора, неговият опит и разбиране за предприятието и неговата индустрия или сектор, биха могли да осигурят база за одитора да разпознае, че някои действия, станали негово достойние, могат да представляват несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби.

A5. В съответствие със специфични законови изисквания, одиторът може да бъде конкретно задължен да докладва, като част от одита на финансовия отчет, за това, дали предприятието спазва конкретни клаузи в законите или другите нормативни разпоредби. При тези обстоятелства, МОС 700⁸ или МОС 800⁹ разглеждат начините, по които да бъдат засегнати и представени тези одиторски отговорности в одиторския доклад. Нещо повече, когато има специфични законови изисквания по отношение на докладването, може да е необходимо одиторският план да включи подходящи тестове за съобразяването с тези клаузи на законите и другите нормативни разпоредби.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A6. В публичния сектор може да има допълнителни одиторски отговорности във връзка със съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби, които може да се отнасят до одита на финансовия отчет или могат да обхващат и други аспекти от дейността на предприятието.

⁸ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет, параграф 38.

⁹ МОС 800 "Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение", параграф 11.

Разглеждане от страна на одитора на съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби

Получаване на разбиране за правната и регулаторна рамка (вж. параграф 12)

A7. За да получи общо разбиране за правната и регулаторна рамка и как предприятието се съобразява с тази рамка, одиторът може, например:

- да използва своето настоящо разбиране за индустрията и отрасъла на предприятието, регулаторните и другите външни фактори;
- да актуализира разбирането си за тези закони и други нормативни разпоредби, които директно определят отчетените суми и направените оповестявания във финансовия отчет;
- да отправи запитвания към ръководството относно други закони и нормативни разпоредби, за които може да се очаква да окажат фундаментално влияние и ефект върху дейността на предприятието;
- да отправи запитвания до ръководството относно политиката и процедурите на предприятието, свързани със съобразяването със законите и другите нормативни разпоредби; и
- да отправи запитвания до ръководството относно политиката и процедурите, приети за идентифициране, оценка и осчетоводяване на съдебните искове.

Закони и нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществените суми и оповестявания във финансовия отчет (вж. параграф 13)

A8. Определени закони и други нормативни разпоредби са добре установени, познати на предприятието и в рамките на индустрията или сектора на предприятието, и имат отношение към финансовия отчет на предприятието (както е описано в параграф 6(a)). Те биха могли да включват такива, свързани със, например:

- формата и съдържанието на финансовия отчет;
- специфични за индустрията въпроси, свързани с финансовото отчитане;
- осчетоводяването на сделките по договори с държавата; или
- начисляването или признаването на разходите за данък върху доходите/печалбата или пенсионните разходи.

Някои изисквания в тези закони и нормативни разпоредби могат да са пряко съответстващи за определени твърдения за вярност във финансовия отчет (например, пълнотата на провизиите за данък върху доходите/печалбата), докато други могат да се отнасят до финансовия отчет като цяло (например, изискваните отчети, образуващи пълния комплект финансов отчет). Целта на

изискването в параграф 13 е одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на определянето на сумите и оповестяванията във финансовия отчет, съгласно съответните изисквания в тези закони и нормативни разпоредби.

Несъобразяването с други изисквания в такива закони и нормативни разпоредби може да доведе до налагането на санкции, съдебни процеси или други последици за предприятието, разходите за които може да се наложи да бъдат провизирани във финансовия отчет, но за които не се счита, че имат пряко отражение и ефект върху финансовия отчет, както е посочено в параграф 6(а).

Процедури за установяване на случаи на несъобразяване – други закони и нормативни разпоредби (вж. параграф 14)

A9. Определени други закони и нормативни разпоредби може да се нуждаят от специално внимание от страна на одитора, тъй като имат фундаментален ефект върху дейността на дружеството (както е описано в параграф 6(б)). Несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби, които оказват фундаментално влияние върху дейността на предприятието, може да доведе до прекратяването на дейността на предприятието или до поставянето под съмнение на неговата способност да продължи дейността си като действащо предприятие. Например, несъобразяването с изискванията на лиценза на предприятието, или на друго разрешение да изпълнява дейността си, би могло да има такъв ефект (например, за банка, несъобразяването с изискванията за капитал или инвестиции). Също така, има и много закони и други нормативни разпоредби, свързани преди всичко с оперативните аспекти от дейността на предприятието, които обикновено не се отразяват върху финансовия отчет и не се обхващат от информационните системи на предприятието, свързани с финансовото отчитане.

A10. Тъй като последиците върху финансовото отчитане на други закони и нормативни разпоредби могат да са различни, в зависимост от дейността на предприятието, одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 14, са насочени към привличането на вниманието на одитора към случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, които могат да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет.

Случаи на несъобразяване със закони и други нормативни разпоредби, към които вниманието на одитора е било привлечено от други одиторски процедури (вж. параграф 15)

A11. Одиторските процедури, които се прилагат за формирането на мнение върху финансовия отчет, могат да привлечат вниманието на одитора към случаи на несъобразяване, или при съмнения за несъобразяване, със закони и други нормативни разпоредби. Например, такива одиторски процедури биха могли да включват:

- прочитане на протоколи;
- отправяне на запитвания към ръководството на предприятието и вътрешния правен консултант, или външния правен консултант, относно съдебни процеси, искове и оценки; и
- провеждане на тестове на детайлите по същество за класове сделки, салда по сметки или оповестявани.

Писмени изявления (вж. параграф 16)

A12. Тъй като ефектът върху финансовия отчет на законите и другите нормативни разпоредби може да се различава съществено, писмените изявления осигуряват необходимите одиторски доказателства относно информираността на ръководството за установени случаи на несъобразяване, или при съмнения за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, чиито ефекти могат да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет. Писмените изявления, обаче, сами по себе си не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства и, съответно, не оказват влияние върху характера и обхвата на останалите одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени от одитора¹⁰.

Одиторски процедури при установяване на несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби

Индикатори за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби

A13. Ако одиторът разбере за съществуването на, или получи информация за, посочените по-долу въпроси, това може да бъде индикатор за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби:

- разследвания от страна на регулаторни органи и държавни агенции, или плащане на глоби или санкции;
- плащания за неконкретизирани услуги или заеми на консултанти, свързани лица, служители или държавни служители;
- комисионни по продажби или възнаграждения на представители, които изглеждат твърде високи спрямо тези, които се плащат обичайно от предприятието или в неговата индустрия, или спрямо действително получените услуги;
- покупки по цени, значително над или под пазарната цена;

¹⁰ МОС 580 „Писмени изявления”, параграф 4.

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- необичайни плащания в брой, покупки с чекове, платими на приносител, или трансфери към номерирани банкови сметки;
- необичайни операции с дружества, регистрирани в „данъчен рай“;
- направени плащания за стоки или услуги, освен до държавата, от която произхождат стоките или услугите;
- плащания без подходяща документация за валутен контрол;
- наличие на информационна система, която не е в състояние, независимо дали поради своя дизайн или случайно, да предостави подходяща одиторска следа или достатъчно доказателства;
- непозволені операции или неправилно документирані операции;
- неблагоприятни коментари в медиите.

Въпроси, свързани с оценката на одитора (вж. параграф 18(б))

A14. Въпросите, свързани с оценката на одитора за възможния ефект върху финансовия отчет, включват:

- потенциалните финансови последици от несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби за финансовия отчет, включително, например, налагането на глоби, санкции, настъпването на вреди, заплахата за конфискация на активи, принудително преустановяване на дейността, и съдебни процеси;
- дали потенциалните финансови последици изискват оповестяване;
- дали потенциалните финансови последици са толкова сериозни, че поставят под съмнение достоверното представяне на финансовия отчет, или по друг начин правят финансовия отчет подвеждащ.

Одиторски процедури (вж. параграф 19)

A15. Одиторът може да обсъди констатациите си с лицата, натоварени с общо управление, когато те може да са в състояние да предоставят допълнителни одиторски доказателства. Например, одиторът може да потвърди дали лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани със сделките или събитията, които са довели до възможност за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби.

A16. Ако ръководството или, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, не предоставят достатъчно информация на одитора, че предприятието в действителност се съобразява със законите и другите нормативни разпоредби, одиторът може да сметне за подходящо да се консултира с вътрешния правен консултант на предприятието или с външния правен консултант относно прилагането на законите и другите нормативни разпоредби спрямо конкретната ситуация, включително относно възможността за наличие на измама и вероятните ефекти върху финансовия

отчет. Ако не се счита за подходящо да се проведе консултация с правния консултант на предприятието, или ако одиторът не е удовлетворен от становището на правния консултант, одиторът може да сметне за подходящо да се консултира със собствения си правен консултант относно това, дали е налице противоречие със закон или друга нормативна разпоредба, както и относно възможните правни последици, включително възможността за измама, и какви допълнителни действия, ако има такива, да бъдат предприети от одитора.

Оценка на ефектите и последиците от несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби

A17. Съгласно изискването в параграф 21, одиторът оценява ефектите и последиците от несъобразяването със законите и другите нормативни разпоредби във връзка с останалите аспекти на одита, включително оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления. Ефектите и последиците на определени случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби, установени от одитора, ще зависят от връзката между извършването и укриването, ако има такова, на действието от съответните контролни дейности, и нивото на ръководството или служителите, замесени в това, особено ефектите, възникващи от участието на най-висшите органи в рамките на предприятието.

A18. В изключителни случаи одиторът може да обмисли дали оттеглянето от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, е необходимо, когато ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат оздравителните действия, които той счита за необходими при конкретните обстоятелства, дори когато случаят на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби не е съществен за финансовия отчет. При достигането до такова заключение, одиторът може да потърси правен съвет. Ако оттеглянето от ангажимента не е възможно, одиторът може да обмисли предприемането на алтернативни действия, включително описването на случая на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби в параграфа “Друг(и) въпрос(и) в одиторския доклад”¹¹.

Докладване за случаи на установено несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби

Доклаването за случаи на несъобразяване със законите и другите нормативни актове до регулаторните и органите по принудително изпълнение (вж. параграф 28)

¹¹ МОС 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор”, параграф 8.

A19. Професионалното задължение на одитора да поддържа поверителността на информацията на клиента може да му попречи да докладва за случаи на установено несъобразяване, или при съмнение за несъобразяване, със законите и другите нормативни разпоредби, на лице, което е извън предприятието. Правните отговорности на одитора обаче са различни в различните юрисдикции и, при определени обстоятелства, задължението за запазване на поверителността може да бъде отменено от нормативен акт, закон или съдебна институция. В някои юрисдикции, одиторът на финансова информация е законово задължен да докладва за настъпването, или при съмнението за настъпване, на случай на несъобразяване със законите и другите нормативни разпоредби на надзорните органи. Също така, в някои юрисдикции, одиторът е задължен да докладва за отклонения пред органите в тези случаи, при които ,ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, не предприемат никакви корективни действия. Одиторът може да сметне за необходимо да получи правен съвет, за да определи подходящия курс на действие.

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор

A20. Одиторът на публичния сектор може да бъде задължен да докладва за случаи на несъобразяване със законодателството или други ръководни органи или да ги включи в одиторския доклад.

Документация (вж. параграф 29)

A21. Документацията на одитора за констатации относно случаи на установено несъобразяване, или при съмнения за несъобразяване, със закони и други нормативни разпоредби, може да включва, например:

- копия на записи или документи;
- протоколи от дискусии, проведени с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление или лица извън предприятието.

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 260

КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)^{1 2}

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-3
Роля на комуникацията.....	4-7
Дата на влизане в сила	8
Цели	9
Определения	10
Изисквания	
Лица, натоварени с общо управление	11-13
Въпроси, които следва да бъдат комуникирани	14-17
Процесът на комуникация	18-22
Документация	23
Приложение и друг обяснителен материал	
Лица, натоварени с общо управление	A1-A8
Въпроси, които следва да бъдат комуникирани	A9-A27

¹ Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2012.

² Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2013.

КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО
УПРАВЛЕНИЕ

Процесът на комуникация A28-A44

Документация A45

Приложение 1: Специфични изисквания в Международен стандарт за контрол
върху качеството (МСКК) 1 и други МОС, които се отнасят до
комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Приложение 2: Качествени аспекти на счетоводните практики

Международен одиторски стандарт (МОС) 260 „Комуникация на одиторски
въпроси с лицата, натоварени с общо управление” трябва да бъде разглеждан
заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на
одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

- 1.Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление при извършване на одита на финансовите отчети. Въпреки, че настоящият МОС се прилага независимо от управленската структура или размера на предприятието, необходимо е да се обърне особено внимание когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, както и в случая на котиран на борса предприятия. Настоящият МОС не установява изисквания относно комуникацията на одитора с ръководството на предприятието или с неговите собственици, освен ако те не са натоварени и с изпълнението на управленска роля.
- 2.Настоящият МОС е изготвен в контекста на одита на финансови отчети, но може да се прилага, след като бъде адаптиран както е необходимо спрямо конкретните обстоятелства, към одити на друга историческа финансова информация, когато лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за надзора върху изготвянето на тази друга историческа финансова информация.
- 3.Признавайки важноста на ефективната двустранна комуникация по време на одита на финансовия отчет, настоящият МОС предоставя всеобща рамка за комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, и посочва някои специфични въпроси, които трябва да бъдат обсъждани с тях. Допълнителните въпроси, които трябва да бъдат обект на комуникация и които допълват изискванията на настоящия МОС, са посочени в други МОС (вж. Приложение 1). В допълнение, МОС 265³ поставя специфични изисквания по отношение на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, на значими недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита. Може да се изисква обсъждането и на допълнителни въпроси, които не се изискват от настоящия или от другите МОС, но които са обект на изискванията на закони или правилници, на договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към ангажмента, например, стандартите на националния орган на счетоводната професия. Нищо в настоящия МОС не изключва възможността одиторът да обсъжда с лицата, натоварени с общо управление, и всякакви други въпроси. (Вж.: Пар. А28-А31)

Роля на комуникацията

³ МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството”

4. Настоящият МОС се фокусира основно върху комуникациите от одитора към лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, ефективната двустранна комуникация е важна в подкрепа на:

- (а) одитора и лицата, натоварени с общо управление, при получаването на разбиране по въпроси, свързани с одита, в контекста и при изграждането на конструктивни работни взаимоотношения. Тези взаимоотношения се изграждат при запазване на независимостта и обективността на одитора;
- (б) одитора, при получаването от лицата, натоварени с общо управление, на информация, която е уместна за одита; Например, лицата, натоварени с общо управление, могат да помагат на одитора при получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, при установяването на подходящите източници на одиторски доказателства и при предоставянето на информация за конкретни операции или събития; и
- (в) лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на тяхната отговорност да осъществяват надзор върху процеса на финансово отчитане, като по този начин намаляват рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет.

5. Въпреки, че одиторът носи отговорност за обсъждането на въпросите, изисквани от този МОС, ръководството също носи отговорност за обсъждането на въпроси от управленски интерес за лицата, натоварени с общо управление. Комуникацията от одитора не освобождава ръководството от тази отговорност. По същия начин, комуникацията от ръководството с лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които одиторът е задължен да комуникира, не освобождава одитора от отговорността също да комуникира тези въпроси. Комуникацията на тези въпроси от страна на ръководството обаче може да се отрази върху формата или времето на провеждане на комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление.

6. Ясното комуникиране на конкретните въпроси, които се изисква да бъдат обсъждани от МОС, е неразделна част от всеки одит. МОС обаче не изискват от одитора да изпълнява процедури, чиято конкретна цел е установяването на някакви други въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

7. Законите или правилниците могат да ограничават комуникацията на одитора на определени въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Например, законите или правилниците могат изрично да забраняват комуникация, или друго действие, които могат да попречат

на разследване от съответен орган на действително, или на подозрение за, незаконно действие. В някои ситуации, потенциалните конфликти между задълженията на одитора за запазване на конфиденциалност и задълженията да комуникира могат да бъдат комплексни. В тези случаи одиторът може да обмисли получаването на правна консултация.

Дата на влизане в сила

8.Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

9.Целите на одитора са:

- (а) да обсъжда ясно отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет с лицата, натоварени с общо управление, както и да направи преглед на планирания обхват и време на провеждане на одита.
- (б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, която е уместна за одита;
- (в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и уместни във връзка с тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане; и
- (г) да насърчава ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление. (Вж.: Пар. А1-А4)

Определения

10. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

- (а) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(та) или организацията(те) (напр. корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. За някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на

управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика - управител.

- (б) Ръководство – Лицето(та) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейностите на предприятието. За някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички от лицата, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на управителния съвет или собственика-управител.

Изисквания

Лица, натоварени с общо управление

11. Одиторът определя подходящото(те) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което да комуникира. (Вж.: Пар. А1-А4)

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление

12. Ако одиторът комуникира с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, например с одитния комитет или с отделно лице, одиторът следва да определя дали трябва да комуникира и с управителния орган. (Вж.: Пар. А5-А7)

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието

13. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например, малък бизнес, където един единствен собственик управлява предприятието и никой друг няма управленска роля. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с управленски отговорности и това лице(а) има и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото това лице(а) в неговата роля на лице, натоварено с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да бъде удовлетворен, че комуникацията с лицето(та) с управленски отговорности по подходящ начин информира всички лица, с които в противен случай одиторът би обсъдил тези въпроси в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. (Вж.: Пар. А8)

Въпроси, които следва да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет

14. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително:
- (а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение върху финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление; и
 - (б) одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности. (Вж.: Пар. А9-А10)

Планиран обхват и време на провеждане на одита

15. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, планирания обхват и време на провеждане на одита. (Вж.: Пар. А11-А15)

Съществени констатации от одита

16. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж.: Пар. А16)
- (а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът обяснява на лицата, натоварени с общо управление, защо одиторът счита, че дадена съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (Вж.: Пар. А17)
 - (б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (Вж.: Пар. А18)
 - (в) освен когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието:
 - (i) съществените въпроси, ако има такива, възникнали в резултат от одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (Вж.: Пар. А19)
 - (ii) писмените изявления, поискани от одитора; и

- (г) други въпроси, ако има такива, произтичащи от одита, които, според професионалната преценка на одитора, са съществени за осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане. (Вж.: Пар. А20)

Независимост на одитора

17. В случая на котирувани на борсата предприятия одиторът следва да обсъжда следното с лицата, натоварени с общо управление: (Вж.: Пар. А21-А23)

- (а) изявление, че екипът по ангажимента и останалите във фирмата, както е уместно, фирмата и, когато е уместно, мрежовите фирми, са спазили съответните етични изисквания във връзка с изискванията за независимост; и
- (б) (i) всички взаимоотношения и други въпроси между фирмата, мрежовите фирми и предприятието, които, според професионалната преценка на одитора, могат разумно да бъдат разглеждани като свързани с независимостта. Това включва общите възнаграждения, фактурирани през периода, обхванат от финансовия отчет, за одиторски и други, несвързани с одита, услуги, предоставени от фирмата и мрежовите фирми на предприятието или на компонентите, контролирани от предприятието. Тези възнаграждения се разпределят към категории, които са подходящи, за да помогнат на лицата, натоварени с общо управление, при оценката на ефекта на услугите върху независимостта на одитора; и
- (ii) свързаните предпазни мерки, които са били приложени за елиминиране на установените заплахи за независимостта или за намаляването им до приемливо ниво.

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация

18. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж.: Пар. А28-А36)

Форми на комуникация

19. Одиторът комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, съществените констатации от одита, когато, според професионалната преценка на одитора, устната комуникация не би била подходяща. Не е

необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, които са възникнали в хода на одита. (Вж.: Пар. А37-А39)

20. Одиторът комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, въпросите, свързани с независимостта на одитора, когато това се изисква съгласно параграф 17.

Време на провеждане на комуникациите

21. Одиторът комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж.: Пар. А40-А41)

Адекватност на процеса на комуникация

22. Одиторът оценява дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът оценява ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения^{*} и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, и следва да предприеме подходящите действия. (Вж.: Пар. А42-А44)

Документация

23. Когато въпросите, които този МОС изисква да бъдат комуникирани, бъдат обсъждани устно, одиторът ги включва в одиторската документация, както и кога и с кого са били обсъдени. Когато въпросите са били обсъдени в писмена форма, одиторът запазва един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация.⁴(Вж.: Пар. А45)

^{*} **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

⁴ МОС 230 „Одиторска документация”, пар. 8-11 и пар. А6.

Приложение и друг обяснителен материал

Лица, натоварени с общо управление (Вж.: Пар. 11)

A1. Управленските структури се различават между отделните юрисдикции и предприятия, като отразяват влияния, като например, различни културни и правни традиции, и размер и характеристики на собствеността. Например:

- В някои юрисдикции съществува надзорен (изцяло или основно неизпълнителен) съвет, който е юридически отделен от изпълнителния (управителен) съвет (структура на „двустепенен съвет“). В други юрисдикции, както надзорните, така и изпълнителните функции, са правна отговорност на един, или унитарен, съвет (структура на „едностепенен съвет“).
- В някои предприятия лицата, натоварени с управление, заемат длъжности, които са неразделна част от правната структура на предприятието, например директори на дружеството. В други, например в някои държавни предприятия, с управлението е натоварен орган, който не е част от предприятието.
- В някои случаи, някои или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. В други, лицата, натоварени с общото управление, и ръководството, са различни лица.
- В някои случаи, лицата, натоварени с общо управление, са отговорни за одобряването⁵ на финансовите отчети на предприятието (в други случаи отговорността е на ръководството).

A2. В повечето предприятия, общото управление е колективна отговорност на управляващия орган, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителен съвет, съвет на гуверньорите, попечители или други лица с равностойни функции. В някои по-малки предприятия обаче, едно лице може да бъде натоварено с общото управление, например, собственика-управител, когато няма други собственици или едноличен попечител. Когато управлението е колективна отговорност, подгрупа, като например одитния комитет или дори отделно лице, може да бъде натоварена с конкретни задачи в подкрепа на управителния съвет при изпълнението на неговите отговорности. По същия начин, подгрупа или отделно лице могат да

⁵ Както е описано в пар. A40 на МОС 700 „Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет“, да си отговорен за одобряването в този контекст означава да имаш правомощия за заключение, че всички отчети, съставляващи пълния финансов отчет, включително пояснителните бележки, са били изготвени.

имат конкретни, правно установени отговорности, които се различават от тези на управителния орган.

А3. Това разнообразие означава, че не е възможно настоящият МОС да конкретизира за всички одити лицето(та), с което одиторът трябва да комуникира определени въпроси. Също така, в някои случаи подходящото(те) лице(а), с което ще се комуникира, може да не е ясно разграничимо от приложимата правна рамка или други обстоятелства, свързани с ангажимента, например, предприятия, при които управленската структура не е дефинирана формално, като например при някои семейни предприятия, някои организации с идеална цел и някои държавни предприятия. В тези случаи може да се наложи одиторът да обсъди и договори с възложителя съответното(те) лице(а), с което да комуникира. При вземането на решение с кого да комуникира, приложимо е разбирането на одитора за управленската структура и процеси на предприятието, получени в съответствие с МОС 315 ⁶. Съответното(те) лице(а), с което ще се комуникира, може да е различно в зависимост от въпроса, който е обект на комуникацията.

А4. МОС 600 включва конкретни въпроси, които да бъдат обсъждани от груповите одитори с лицата, натоварени с общо управление.⁷ Когато предприятието е компонент от група, съответното(те) лице(а), с което комуникира одиторът на предприятието, зависи от конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента, и въпроса, който е предмет на комуникацията. В някои случаи, няколко компонента могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система от вътрешни контроли и при прилагането на едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези компоненти, са едни и същи (напр. общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избягнато посредством успоредната работа с тези компоненти за целите на комуникацията.

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление (Вж.: Пар. 12)

А5. Когато се обмисля комуникирането с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, одиторът може да вземе под внимание въпроси като:

- съответните отговорности на подгрупата и управителния орган.
- естеството на въпроса, предмет на комуникацията.

⁶ МОС 315 “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”

⁷ МОС 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работа на одитори на компоненти”, параграфи 46-49.

- съответните правни или регулаторни изисквания.
- дали подгрупата има правомощия да предприема действия във връзка с комуникираната информация и дали може да предоставя допълнителна информация и обяснения, от които одиторът може да се нуждае.

A6. При вземането на решение дали е налице необходимост да се комуникира информация, в пълен формат или в резюме, с управителния орган, одиторът може да бъде повлиян от одиторската оценка за това, доколко ефективно и по подходящ начин подгрупата комуникира съответната информация с управителния орган. При договарянето на условията на ангажимента одиторът може да посочи изрично, че одиторът си запазва правото да комуникира директно с управителния орган, освен ако това не е забранено съгласно закон или правилник.

A7. В много юрисдикции съществуват одитните комитети (или подобни подгрупи с различни наименования). Въпреки, че техните конкретни правомощия и функции могат да се различават, комуникацията с одитния комитет, където съществува такъв, се превърна в ключов елемент в комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление. Добрите принципи на управление предполагат, че:

- одиторът ще бъде поканен да присъства редовно на заседанията на одитния комитет.
- председателят на одитния комитет и, когато е уместно, останалите членове на одитния комитет, периодично ще взаимодействат с одитора.
- Одитния комитет ще проведе среща с одитора, без присъствието на ръководството, минимум един път в годината.

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието (Вж.: Пар. 13)

A8. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, поради което прилагането на изискванията към комуникацията се модифицира, за да отрази това състояние. В тези случаи, комуникацията с лицето(та) с управленски отговорности може да не информира по подходящ начин всички лица, с които в противен случай одиторът би комуникирал в тяхното управленско качество. Например в дружество, в което всички директори участват в ръководството на предприятието, някои от тези директори (напр. този, който отговаря за маркетинга) може да не знаят за съществени въпроси, обсъдени с друг директор (напр. с този, отговорен за изготвянето на финансовия отчет).

Въпроси, които следва да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет (Вж.: Пар. 14)

- A9. Отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет често се включват в писмото за поемане на ангажимент или в друг подходящ формат на писмено споразумение, което отразява договорните условия по ангажимента. Предоставянето на лицата, натоварени с общо управление, на екземпляр от писмото за поемане на ангажимент или на друг подходящ формат на писмено споразумение, може да бъде подходящ начин да се комуникира с тях във връзка с такива въпроси, като:
- отговорността на одитора за провеждането на одита в съответствие с МОС, която е насочена към изразяването на мнение върху финансовия отчет. Следователно, въпросите, които МОС изисква да бъдат комуникирани, включват съществените въпроси, възникнали в хода на одита на финансовия отчет, които са от практическо значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзора върху процеса на финансово отчитане.
 - факта, че МОС не изискват от одитора да разработи процедури с цел установяване на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.
 - когато е приложимо, отговорността на одитора за комуникирането на конкретни въпроси, изисквани съгласно закон или правилник, съгласно договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към ангажимента, например, стандартите на националния орган на счетоводната професия.
- A10. Законите или правилниците, договорът с предприятието или допълнителните изисквания, приложими към ангажимента, могат да предвиждат по-обща комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Например (а) договор с предприятието може да предвижда комуникирането на конкретни въпроси при тяхното възникване в резултат от услугите, предоставяни от фирмата или мрежовата фирма, които са различни от одит на финансовия отчет; или (б) мандатът на одитор в публичния сектор може да предвижда комуникирането на въпроси, които са станали обект на вниманието на одитора в резултат от друга работа, като например одити на изпълнението.

Планиран обхват и време на провеждане на одита (Вж.: Пар. 15)

- A11. Комуникацията относно планирания обхват и време на провеждане на одита може:
- (а) да помогне на лицата, натоварени с управление, да разберат по-добре последиците от работата на одитора, да обсъдят с одитора въпроси, свързани с риска и схващането за ниво на същественост, и да установят всякакви области, в които могат да изискват от одитора да извърши допълнителни процедури; и
 - (б) да помогне на одитора да разбере по-добре предприятието и неговата среда.
- A12. Необходима е грижа, когато се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, относно планирания обхват и време на провеждане на одита, за да не се компрометира ефективността на одита, особено когато някои или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. Например, комуникирането на естеството и времето на провеждане на детайлните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предвидими.
- A13. Въпросите, предмет на комуникация, могат да включват:
- как одиторът предлага да обхване съществените рискове от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка.
 - подхода на одитора към вътрешния контрол от значение за одита.
 - прилагането на схващането за ниво на същественост в контекста на одита.⁸
- A14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да бъде подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:
- когато предприятието има функция „вътрешен одит“, степента, в която одиторът ще използва работата на вътрешния одит и как външните и вътрешните одитори могат да работят най-добре заедно, по един конструктивен и допълващ се начин, включително планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, както и естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие.⁹

⁸ МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”.

⁹ МОС 610 (преработен 2013 г.), параграфи 20 и 31

-
- вижданията на лицата, натоварени с общо управление, за:
 - О подходящото(те) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което да се осъществява комуникацията.
 - О разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общо управление, и ръководството.
 - О целите и стратегиите на предприятието, и свързаните с това бизнес рискове, които могат да доведат до съществени отклонения.
 - О въпросите, които лицата, натоварени с общо управление, считат за изискващи особено внимание по време на одита, и всякакви области, във връзка с които те изискват изпълнението на допълнителни процедури.
 - О съществените комуникации с регулаторните органи.
 - О други въпроси, които според лицата, натоварени с общо управление, могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.
- отношението, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с: (а) вътрешния контрол на предприятието и важността му за предприятието, включително как лицата, натоварени с общо управление, осъществяват надзор върху ефективността на вътрешния контрол, и (б) разкриването на, или възможност за, измама.
- действията на лицата, натоварени с общо управление, в отговор на развитието в областта на счетоводните стандарти, практиките за корпоративно управление, правилата за регистрация на фондова борса и свързаните с това въпроси.
- отговорите на лицата, натоварени с общо управление, на предишни комуникации с одитора.

A15. Докато комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, може да помогне на одитора да планира обхвата и времето за провеждане на одита, тя не променя едноличната отговорност на одитора за изготвянето на цялостна стратегия и план на одита, в това число за естеството, времето на провеждане и обхвата на процедурите, които са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Съществени констатации от одита (Вж.: Пар. 16)

A16. Комуникирането на констатациите от одита може да включва събирането на допълнителна информация от лицата, натоварени с общо управление, за да се допълнят получените одиторски доказателства. Например одиторът може да потвърди, че лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с конкретни операции или събития.

Съществени качествени аспекти на счетоводните практики (Вж.: Пар. 16(a))

A17. Общите рамки за финансово отчитане обикновено допускат предприятието да прави приблизителни счетоводни оценки и преценки относно счетоводната политика и оповестяванията във финансовия отчет. Откритата и конструктивна комуникация за съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието може да включва коментари по приемливостта на съществените счетоводни практики. Приложение 2 посочва въпросите, които могат да бъдат включени в тази комуникация.

Съществени трудности, изпитани в хода на одита (Вж.: Пар. 16(б))

A18. Съществените трудности, изпитани в хода на одита, може да включват такива проблеми, като:

- съществени закъснения при предоставянето на поисканата информация от страна на ръководството.
- ненужно кратко време за изпълнение на одита.
- значителни неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- очакваната информация не е налична.
- ограничения, наложени от ръководството върху одитора.
- нежелание на ръководството да изготви, или да разшири, своята оценка на способността на предприятието да продължи като действащо предприятие, когато такава е била поискана.

В някои ситуации тези трудности могат да представляват ограничение в обхвата, което води до модификация на одиторското мнение.¹⁰

¹⁰ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството (Вж.: Пар. 16(в)(i))

A19. Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството, могат да включват въпроси като:

- икономическите условия, оказващи влияние върху предприятието, и бизнес плановете и стратегиите, които могат да повлияят върху рисковете от съществени отклонения.
- опасения относно консултациите на ръководството с други счетоводители по счетоводни или одиторски въпроси.
- дискусии или кореспонденция във връзка с първоначалния или повтарящ се ангажимент на одитора във връзка със счетоводни практики, прилагането на одиторски стандарти или възнаграждението за одита или за други услуги.

Други съществени въпроси, имащи практическо значение за процеса на финансово отчитане (Вж.: Пар. 16(г))

A20. Другите съществени въпроси, произтичащи от одита, които са от пряко значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане, могат да включват такива въпроси, като: съществени отклонения във факт или съществени несъответствия в информацията, придружаваща одитирания финансов отчет, които са били коригирани.

Независимост на одитора (Вж.: Пар. 17)

A21. От одитора се изисква да спазва съответните етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, свързана с ангажимента за одит на финансови отчети.¹¹

A22. Взаимоотношенията и другите въпроси, както и предпазните мерки, които трябва да бъдат комуникирани, са различни за различните обстоятелства, свързани с ангажимента, но по принцип обхващат:

- (а) заплахите за независимостта, които могат да бъдат категоризирани като: заплахи от възникване на собствен интерес, заплахи, свързани със собствен преглед, заплахи, свързани със застъпничество, заплахи от възникване на близки отношения и заплахи за сплашване; и
- (б) предпазни мерки, създадени от професията, законодателството или нормативната уредба, предпазни мерки в рамките на

¹¹ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 14.

предприятието, и предпазни мерки в рамките на собствените системи и процедури на фирмата.

Комуникацията, изисквана от параграф 17(а), може да включва непреднамерено нарушаване на съответните етични изисквания, доколкото те се отнасят до независимостта на одитора, както и всякакви предприети или предложени корективни действия.

A23. Изискванията към комуникациите, свързани с независимостта на одитора, които се прилагат в случай на котиран на борса предприятия, може да са съществени и в случаите на някои други предприятия, особено такива, които могат да бъдат от значим обществен интерес, тъй като в резултат от тяхната дейност, техният размер или корпоративния им статут, при тях има широк обхват от заинтересовани страни. Примери за предприятия, които не са котиран на борса предприятия, но при които комуникирането на независимостта на одитора може да е подходящо, включват предприятия от публичния сектор, кредитни институции, застрахователни дружества и пенсионни фондове. От друга страна, може да има ситуации, при които комуникациите относно независимостта могат да не са съществени, например когато всички лица, натоварени с общо управление, са били информирани за съответните факти посредством техните управленски дейности. Това е особено вероятно, когато предприятието се управлява от собственика и одиторската фирма, както и мрежовите фирми, нямат почти никакви други взаимоотношения с предприятието, освен одита на финансовия отчет.

Допълнителни въпроси (Вж.: Пар. 3)

A24. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, включва удостоверяване, че предприятието е изработило, внедрило и поддържа подходящ вътрешен контрол по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите, и спазването на приложимите закони и правилници.

A25. Одиторът може да разбере за допълнителни въпроси, които не е задължително да са свързани с надзора върху процеса на финансово отчитане, но които, независимо от това, е вероятно да бъдат съществени спрямо отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху стратегическата насока на предприятието или задълженията на предприятието, свързани с отчетността. Тези въпроси могат да включват, например, съществени проблеми на управленските структури или процеси, и значими решения или действия от страна на висшето ръководство, които не са получили съответните одобрения.

A26. Когато определя дали да комуникира допълнителни въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да обсъди въпроси от този тип, които са станали негово достояние, със съответното ниво на управление, освен ако при конкретните обстоятелства това не е уместно.

A27. Ако се комуникира допълнителен въпрос, може да бъде подходящо одиторът да информира лицата, натоварени с общо управление, че:

- (а) установяването и комуникирането на такива въпроси е от второстепенно значение спрямо целта на одита, която е да се формира мнение върху финансовия отчет;
- (б) не са извършени процедури във връзка с въпрос, различен от въпрос, който е необходим за формирането на мнение върху финансовия отчет; и
- (в) не са извършени процедури с цел определяне дали съществуват и други такива въпроси.

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация (Вж.: Пар. 18)

A28. Ясната комуникация на отговорностите на одитора, на планирания обхват и време на провеждане на одита, както и на очакваното общо съдържание на комуникациите, помагат за създаването на база за ефективна двустранна комуникация.

A29. Въпросите, които могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват обсъждането на:

- целта на комуникациите. Когато целта е ясна, одиторът и лицата, натоварени с общо управление, са в по-добра позиция за постигането на взаимно разбирателство по съответните проблеми и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация.
- формата, в който ще се провеждат комуникациите.
- лицето(та) в одиторския екип и измежду лицата, натоварени с общо управление, които ще комуникират по конкретни въпроси.
- очакването на одитора, че комуникацията ще бъде двустранна и че лицата, натоварени с общо управление, ще комуникират с одитора въпроси, които според тях са уместни за одита, например, стратегически решения, които могат да окажат съществено влияние върху естеството, времето на провеждане и обхвата на одиторските процедури, във връзка с подозрение за, или разкриването на, измама, и опасения, свързани с почтеността или компетентността на висшето ръководство.

- процесът на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от одитора.
- процесът на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от лицата, натоварени с общо управление.

A30.Процесът на комуникация е различен за различните ситуации, включително в зависимост от размера и управленската структура на предприятието, начина, по който работят лицата, натоварени с общо управление, и виждането на одитора относно съществеността на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани. Наличието на трудности при установяването на ефективна двустранна комуникация може да сочи, че комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна за целите на одита (вж. параграф A48).

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A31.В случая на одити на по-малки предприятия, одиторът може да комуникира по един по-малко формален начин с лицата, натоварени с общо управление, отколкото в случая на котирувани на борса или по-големи предприятия.

Комуникация с ръководството

A32.Много въпроси могат да бъдат обсъдени с ръководството в обичайния ход на одита, включително въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Тези дискусии признават изпълнителната отговорност на ръководството за осъществяването на дейността на предприятието и, в частност, отговорността на ръководството за изготвянето на финансов отчет.

A33.Преди да комуникира въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да ги обсъди с ръководството, освен ако това е неуместно. Например, може да не е уместно с ръководството да се обсъждат въпроси, свързани с компетентността или почтеността на ръководството. В допълнение към признаването на изпълнителната отговорност на ръководството, тези първоначални дискусии могат да изяснят факти и проблеми, и да дадат възможност на ръководството да предостави допълнителна информация и обяснения. По същия начин, когато предприятието има функция „вътрешен одит“, одиторът може да обсъди въпросите с вътрешния одитор преди да ги комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети лица

А34. Лицата, натоварени с общо управление, могат да пожелаят да предоставят на трети лица, например банкери или определени регулаторни органи, копия от писмената комуникация с одитора. В някои случаи оповестяването пред трети лица може да е незаконно или по друг начин неуместно. Когато писмена комуникация, изготвена за лицата, натоварени с общо управление, бъде предоставена на трети лица, при конкретните обстоятелства може да се окаже важно тези трети лица да бъдат уведомени, че комуникацията не е изготвена за тях, например, като се посочи в писмените комуникации с лицата, натоварени с общо управление:

- (а) че комуникацията е изготвена за ползване единствено от лицата, натоварени с общо управление, и, когато е приложимо, ръководството на групата и груповия одитор, и че трети лица не трябва да се уповават на посоченото в нея.
- (б) че одиторът не поема никаква отговорност пред трети лица; и
- (в) всякакви ограничения върху оповестяването или разпространението сред трети лица.

А35. В някои юрисдикции, законите или правилниците може да изискват от одитора, например, да:

- уведоми регулаторния или правоприлагащ орган за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Например в някои държави одиторът е задължен да докладва за отклонения на органите, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не предприемат корективни действия;
- предостави копия от определени доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление, на регулаторни или констативни органи, или на други органи, като например централния орган в случая на някои предприятия от публичния сектор; или
- направи публично достояние доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление.

А36. Освен когато е задължен съгласно закон или правилник да предостави на трето лице копие от писмените комуникации на одитора с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да се нуждае от предварителното съгласие на лицата, натоварени с общо управление, преди да направи това.

Форми на комуникация (Вж.: Пар. 19-20)

А37.Ефективната комуникация може да е свързана с формално представяне и писмени доклади, както и с не толкова формални комуникации, включително дискусии. Одиторът може да комуникира въпроси, различни от посочените в параграфи 19 и 20, в устна или писмена форма. Писмените комуникации могат да включват писмо за поемане на ангажимент, което се предоставя на лицата, натоварени с общо управление.

А38.В допълнение към съществеността на конкретен въпрос, формата на комуникация (напр. дали да се комуникира в устна или писмена форма, нивото на детайлност или обобщения в комуникацията, както и дали да се комуникира по формален или неформален начин) може да се повлияе от фактори, като:

- дали въпросът е бил разрешен по удовлетворителен начин.
- дали ръководството е комуникирало въпроса преди това.
- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието.
- в случай на одит на финансови отчети със специално предназначение, дали одиторът одитира и финансовия отчет на предприятието с общо предназначение.
- правните изисквания. В някои юрисдикции местното законодателство изисква писмената комуникация с лицата, натоварени с управление, да бъде в определен формат.
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително поети ангажименти за периодични срещи или комуникации с одитора.
- непрекъснатия контакт и диалог, които одиторът поддържа с лицата, натоварени с общо управление.
- дали има съществени промени в членството в управителния орган.

А39.Когато с отделен член измежду лицата, натоварени с общо управление, се обсъжда съществен въпрос, например, с председателя на одитния комитет, може да бъде подходящо одиторът да обобщи въпроса в последващи комуникации, за да може всички лица, натоварени с общо управление, да разполагат с пълна и балансирана информация.

Време на провеждане на комуникациите (Вж.: Пар. 21)

А40.Подходящото време за провеждане на комуникациите е различно в зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента.

Съответните обстоятелства включват значимостта и естеството на въпроса, както и действията, които се очаква да бъдат предприети от лицата, натоварени с общо управление. Например:

- комуникациите, свързани с въпроси на планирането, често могат да бъдат осъществени на ранен етап от одиторския ангажимент, а за първоначален ангажимент, могат да бъдат осъществени като част от договарянето на условията по ангажимента.
- може да бъде подходящо да се комуникира съществена трудност, изпитана в хода на одита, колкото е възможно по-рано от практическа гледна точка, ако лицата, натоварени с общо управление, са в състояние да помогнат на одитора да преодолее тази трудност или ако е вероятно тя да доведе до модифицирано мнение. По подобен начин, одиторът може да комуникира устно с лицата, натоварени с общо управление по отношение на значителни недостатъци във вътрешния контрол, които е идентифицирал по време на одита, преди да ги уведоми писмено, съгласно изискванията на МОС 265.¹²
- могат да бъдат подходящи комуникации по въпроси, свързани с независимостта, когато съществени преценки сочат заплахи за независимостта и съответни предпазни мерки, например, когато се приема ангажимент за предоставяне на услуги, несвързани с одита, както и по време на заключителна дискусия. Заключителната дискусия може да бъде подходящо време и за комуникирането на констатации от одита, включително на вижданията на одитора за качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието.
- когато се одитират финансови отчети с общо и със специално предназначение, може да бъде подходящо да се координира времето за провеждане на комуникациите.

А41. Другите фактори, които могат да бъдат съществени от гледна точка на времето на провеждане на комуникацията, включват:

- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието, обект на одит.
- всякакви правни задължения за комуникиране на определени въпроси в рамките на конкретен срок.

¹² МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството”

- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително поети ангажменти за периодични срещи или комуникации с одитора.
- времето, в което одиторът установи определени въпроси, например, одиторът може да не установи конкретен проблем (напр. неспазване на закон) навреме за предприемането на превантивно действие, но комуникацията на въпроса може да позволи предприемането на корективно действие.

Адекватност на процеса на комуникация (Вж.: Пар. 22)

А42.Одиторът не трябва да разработва специфични процедури в подкрепа на оценката на двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление; вместо това, тази оценка може да се базира върху наблюдения, получени в резултат от одиторските процедури, изпълнени за други цели. Тези наблюдения могат да включват:

- целесъобразността и навременността на действията, предприети от лицата, натоварени с общо управление, в отговор на въпроси, повдигнати от одитора. Когато съществени въпроси, повдигнати в предишни комуникации, не са били обхванати по адекватен начин, може да е подходящо одиторът да отправи запитване защо не са били предприети подходящи действия и да обмисли повторното повдигане на въпроса. Това избягва риска от създаване на впечатление, че одиторът е удовлетворен, че въпросът е бил обхванат по адекватен начин или че вече не е съществен.
- очевидната откритост на лицата, натоварени с общо управление, в техните комуникации с одитора.
- желанието и способността на лицата, натоварени с общо управление, да се срещнат с одитора без присъствието на ръководството.
- очевидната способност на лицата, натоварени с общо управление, да обхванат изцяло въпросите, повдигнати от одитора, например, обхвата, в който лицата, натоварени с общо управление, проучват проблемите и поставят под въпрос отправените им препоръки.
- трудност при постигането на взаимно разбиране с лицата, натоварени с общо управление, относно формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите.
- когато всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, тяхната очевидна информираност относно начина, по който въпросите, обсъдени с

одитора, се отразяват върху техните по-широки отговорности за общо управление, както и върху техните управленски отговорности.

- дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, отговаря на приложимите правни и регулаторни изисквания.

А43.Както е посочено в параграф 4, ефективната двустранна комуникация помага както на одитора, така и на лицата, натоварени с общо управление. Нещо повече, МОС 315 определя участието на лицата, натоварени с общо управление, включително тяхното взаимодействие с вътрешния одит, ако има такъв, и външните одитори, като елемент от контролната среда на предприятието.¹³ Неадекватната двустранна комуникация може да сочи неудовлетворителна контролна среда и оказва влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения. Също така, налице е риск, че одиторът може да не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да формира мнение върху финансовия отчет.

А44.Ако двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна, и ситуацията не може да бъде разрешена, одиторът може да предприеме следните действия:

- модифициране на одиторското мнение на базата на ограничение в обхвата.
- получаване на правна консултация относно последиците от различните курсове на действие.
- комуникиране с трети лица (напр. регулаторен орган) или с повисшестоящ орган в управленската структура, който е извън предприятието, като например със собствениците на бизнеса (напр. акционери в общо събрание) или отговорния министър, или парламента, в публичния сектор.
- оттегляне от ангажимента, когато това е допустимо съгласно приложимия закон или правилник.

Документация (Вж.: Пар. 23)

А45.Документацията за комуникация в устна форма може да включва копие от протоколите, изготвени от предприятието, запазени като част от

¹³ МОС 315, параграф 70.

КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО
УПРАВЛЕНИЕ

одиторската документация, когато тези протоколи са подходящ запис на комуникацията.

Приложение 1:

(Вж.: Пар. 3)

Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникацията с лицата, натоварени с общо управление

Това приложение посочва параграфите в МСКК 1 ¹⁴ и други МОС, които са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г., които изискват комуникирането на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не може да замести разглеждането на изискванията, и свързаното приложение и обяснителен материал, в МОС.

- МСКК 1 „Контрол върху качеството за фирми, които провеждат одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги” – параграф 30(а)
- МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети” – параграфи 21, 38(в)(i) и 40-42
- МОС 250 „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети” – параграфи 14,19 и 22-24].
- МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството” – параграф 9.
- МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита" – параграфи 12-13
- МОС 505 „Потвърждения от външни източници” – параграф 9
- МОС 510 „Първоначални ангажменти за одит – начални салда” – параграф 7
- МОС 550 „Свързани лица” – параграф 27
- МОС 560 „Последващи събития ” – параграфи 7(б)-(в), 9, 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 „Действащо предприятие” – параграф 23
- МОС 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работа на одитори на компоненти”, параграф 49.

¹⁴ МСКК 1 „Контрол върху качеството за фирми, които провеждат одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги”.

- МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор" – параграфи 12, 14, 19(а) и 28
- МОС 706 "Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор" – параграф 9
- МОС 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети” – параграф 18
- МОС 720 „Отговорност на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет” – параграфи 10, 13 и 16

Приложение 2:

(Вж.: Пар. 16, А17)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(а) и обсъдена в параграф А17, може да включва въпроси, като:

Счетоводна политика

- Доколко счетоводната политика е подходяща за конкретната ситуация на предприятието, като се отчита необходимостта от балансиране на разходите за предоставяне на информацията с вероятната полза за потребителите на финансовия отчет на предприятието. Когато съществува приемлива, алтернативна счетоводна политика, комуникацията може да включва посочването на обекти във финансовия отчет, които са повлияни от избора на съществената счетоводна политика, както и информация за счетоводните политики, прилагани от сходни предприятия.
- Първоначалният избор на, както и промените в, съществената счетоводна политика, включително прилагането на нови становища за счетоводство. Комуникацията може да включва: ефектите от времето и метода на приемане на промяна в счетоводната политика върху настоящите и бъдещите печалби на предприятието; и времето на извършване на промяна в счетоводната политика във връзка с очаквани нови становища за счетоводство.
- Ефектът от съществената счетоводна политика в дискусии или нововъзникващи области (или такива, които са уникални за дадена индустрия, особено когато липсват задължителни насоки или консенсус).
- Ефектът от времето на осъществяване на операциите във връзка с периода, в който са отразени.

Приблизителни счетоводни оценки

- За обекти, за които приблизителните счетоводни оценки са съществени, въпросите, обсъдени в МОС 540,¹⁵ включително, например:
 - идентифициране на приблизителни счетоводни оценки от страна на ръководството.
 - процес, прилаган от ръководството при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки.

¹⁵ МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”.

- О рискове от съществени отклонения.
- О индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството.
- О оповестяване на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет.

Оповестявания във финансовия отчет

- Проблемните въпроси, за които става въпрос, и направените във връзка с тях оповестявания при формулирането на особено чувствителни оповестявания във финансовия отчет (напр. оповестявания, свързани с признаването на приходи, възнаграждения, действащо предприятие, последващи събития след датата на баланса и въпроси, свързани с условните активи и пасиви).
- Общата неутралност, последователност и яснота на оповестяванията във финансовия отчет.

Свързани въпроси

- Потенциален ефект върху финансовия отчет на съществените рискове, експозиции и несигурности, като например нерешени съдебни спорове, които са оповестени във финансовия отчет.
- Степен, в която финансовият отчет е повлиян от необичайни операции, включително неповтарящи се суми, признати през периода, и степента, в която тези операции се оповестяват отделно във финансовия отчет.
- Фактори, оказващи влияние върху балансовите стойности на активите и пасивите, включително базите на предприятието за определяне на полезния живот на материалните и нематериалните активи. Комуникацията може да обяснява как факторите, отразяващи се върху балансовите стойности, са били избрани и какъв би бил ефектът на алтернативен избор върху финансовия отчет.
- Избирателно коригиране на отклонения, например, коригирането на отклонения с ефект на увеличение на отчетените печалби, но не и на тези, които имат ефект на намаляване на отчетените печалби.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 265
КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ
КОНТРОЛ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И
С РЪКОВОДСТВОТО

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15
декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС.....	1-3
Дата на влизане в сила.....	4
Цел.....	5
Определения.....	6
Изисквания.....	7-11
Приложение и други пояснителни материали	
Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол.....	A1-A4
Съществени недостатъци във вътрешния контрол.....	A5-A11
Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол....	A12-A30

Международен одиторски стандарт (МОС) 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за комуникиране по подходящ начин с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството, недостатъци във вътрешния контрол¹, които той е идентифицирал при одита на финансовия отчет. Настоящият МОС не налага допълнителни отговорности на одитора относно придобиване на разбиране за вътрешния контрол и за разработване и изпълнение на тестове на контролите извън изискванията на МОС 315 и МОС 330.² МОС 260³ установява допълнителни изисквания и предоставя насоки относно отговорността на одитора за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с одита.
2. От одитора се изисква да придобие разбиране за вътрешния контрол, което е съществено за одита, при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения.^{*4} Когато извършва тези оценки на риска одиторът разглежда вътрешния контрол, за да разработи одиторски процедури, които са уместни при съществуващите обстоятелства, а не с цел да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол. Одиторът може да идентифицира недостатъци във вътрешния контрол не само по време на процеса за оценка на риска, но и на всеки друг етап от одита. Настоящият МОС посочва кои идентифицирани от одитора недостатъци трябва да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството.

¹ МОС 315 “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграфи 4 и 12.

² МОС 330 “Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”

³ МОС 260 “Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”

^{*} **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът “отклонения”, въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

⁴ МОС 315, параграф 12. Параграфи А60-А65 предоставят насоки относно контролите, които са съществени за одита.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

3. Нищо, упоменато в настоящия МОС не забранява на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството други въпроси, свързани с вътрешния контрол, които той е идентифицирал по време на одита.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

5. Целта на одитора е да комуникира по подходящ начин с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството недостатъците във вътрешния контрол, които той е идентифицирал по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора са от такава важност, че се налага да се обърне тяхното внимание към тези недостатъци.

Определения

6. За целите на МОС следните термини, имат значенията, посочени по-долу:
 - (а) Недостатък във вътрешния контрол съществува, когато:
 - (i) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира отклонения във финансовия отчет; или
 - (ii) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на отклонения във финансовия отчет.
 - (б) Съществен недостатък във вътрешния контрол – недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общо управление, към тях. (вж.: параграф А5)

Изисквания

7. Одиторът определя дали въз основа на извършената одиторска работа той е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол. (вж.: параграфи А1-А4)

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

8. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол, той определя въз основа на извършената одиторска работа, дали те, поотделно или взети заедно, представляват съществени недостатъци. (вж.: параграфи A5-A11)
9. Одиторът комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита. (вж.: параграфи A12-A18, A27)
10. Одиторът комуникира своевременно и с ръководството с подходящо ниво на отговорност: (вж.: параграфи A19, A27)
 - (a) в писмена форма, съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е комуникирал или възнамерява да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, освен ако при съществуващите обстоятелства би било нецелесъобразно да ги комуникира директно с ръководството; и (вж.: параграфи A14, A20-A21)
 - (б) Други недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, които не са комуникирани с ръководството от други страни и които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на ръководството към тях. (вж.: параграфи A22-A26)
11. Одиторът включва в писмената комуникация за съществените недостатъци във вътрешния контрол:
 - (a) описание на недостатъците и обяснение на потенциалните ефекти от тях; и (вж.: параграф A28)
 - (б) достатъчна информация, че да даде възможност на лицата, натоварени с общо управление и на ръководството да разберат контекста на комуникацията. В частност одиторът обяснява, че: (вж.: параграфи A29-A30)
 - (i) целта на одита е да даде възможност на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет;
 - (ii) одитът включва разглеждане на вътрешния контрол, съществен за изготвянето на финансовия отчет, за да се разработят одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства, а не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол; и

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

- (iii) въпросите, които се докладва, са ограничени до такива недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита, и които одиторът е заключил, че са от такава важност, че се налага да бъдат докладвани на лицата, натоварени с общо управление.

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграф 7)

- A1. При определянето дали одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол, той може да обсъди съществени факти и обстоятелства от своите констатации с подходящото ниво на ръководство. Тази дискусия дава възможност на одитора своевременно да обърне внимание на ръководството към съществуването на недостатъци, които може преди това да не са били известни на ръководството. Нивото на ръководство, на което е подходящо да се дискутират констатациите, е нивото, което е запознато с въпросната област от вътрешния контрол и което има правомощия да предприеме корективни действия по каквито и да било идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол. При определени обстоятелства може да не е целесъобразно одиторът да дискутира своите констатации директно с ръководството, например, ако констатациите поставят под въпрос почтеността или компетентността на ръководството (вж. параграф A20).
- A2. При обсъждането на фактите и обстоятелствата от констатациите на одитора с ръководството, той може да получи други уместна информация, подлежаща на допълнително разглеждане, като например:
- разбирането на ръководството за реалните или подозираните причини за недостатъците;
 - изключенията, възникващи в резултат на недостатъците, които ръководството може да е забелязало, например, отклонения, които не са предотвратени от съответните контроли на информационните технологии (ИТ);
 - предварителна индикация от ръководството за неговия отговор относно тези констатации.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

Въпроси, специфични за малки предприятия

- A3. Въпреки че концепциите, залегнали в контролните дейности в малки предприятия, са сходни с тези в големите такива, формалността на тяхното функциониране е различна. В допълнение, малките предприятия могат да установят, че определени видове контролни дейности не са необходими, поради контролите, които се прилагат от ръководството. Например, едноличното правомощие на ръководството да отпуска кредити на клиенти и да одобрява значими покупки може да осигури ефективен контрол върху важни салда по сметки и сделки и операции, като по този начин намалява или елиминира необходимостта от по-подробни контролни дейности.
- A4. Също така малките предприятия често имат по-малко служители, което може да ограничи степента, в която е практически възможно разделението на задълженията. В малко предприятие, ръководено от собственика, обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор, отколкото в едно голямо предприятие. Тази висока степен на надзор от страна на ръководството трябва да се балансира, за да отрази по-големите възможности за заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

Съществени недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграфи 6(б), 8)

- A5. Значението на недостатъка или на комбинацията от недостатъци във вътрешния контрол зависи не само от това дали е възникнало реално отклонение, но също и от вероятността такова отклонение да възникне и потенциалния му обхват. Следователно съществени недостатъци могат да съществуват, въпреки че одиторът не е идентифицирал отклонение по време на одита.
- A6. Примерите за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при определянето дали даден недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол представлява съществен недостатък, включват:
- Вероятността недостатъците да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет в бъдеще.
 - Податливостта на загуба или измама на свързания актив или пасив.
 - Субективността и сложността при определянето на приблизителните суми, като например приблизителни счетоводни оценки на справедливата стойност.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

- Суми във финансовия отчет, изложени на ефектите от недостатъците.
 - Обемът на дейността, която е възникнала или може да възникне по салдото по сметката или класа сделки и операции, изложени на ефектите от недостатъка или недостатъците.
 - Значението на контролите за процеса на финансово отчитане, например:
 - Контроли за общо наблюдение (като например надзор от страна на ръководството).
 - Контроли за предотвратяване и разкриване на измами.
 - Контроли върху подбора и приложението на съществени счетоводни политики.
 - Контроли върху съществени сделки със свързани лица.
 - Контроли върху съществени сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието.
 - Контроли върху процеса на финансово отчитане в края на периода (като например контроли върху неповтарящи се счетоводни записвания).
 - Причината и честотата на изключенията, установени в резултат на недостатъците в контролите.
 - Взаимодействието на недостатъка с други недостатъци във вътрешния контрол.
- A7. Индикаторите за съществени недостатъци във вътрешния контрол включват например:
- Доказателства за неефективни аспекти от контролната среда, като например:
 - Индикации, че съществените сделки, в които ръководството има финансов интерес, не се подлагат на достатъчно строг преглед от лицата, натоварени с общо управление.
 - Идентификация на измама от страна на ръководството, независимо дали съществена или не, която не е предотвратена от вътрешния контрол на предприятието.
 - Невъзможност на ръководството да реализира подходящи коригиращи действия по отношение на по-рано комуникирани съществени недостатъци.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

- Липса на процес за оценка на риска в предприятието, когато обикновено се очаква да има установен такъв.
- Доказателства за неефективен процес на оценка на риска от предприятието, като например невъзможност от страна на ръководството да идентифицира риск от съществено отклонение, което одиторът би очаквал процеса на оценка на риска на предприятието да е идентифицирал.
- Доказателства за неефективен отговор на идентифицирани съществени рискове (например, липса на контроли върху такъв риск).
- Отклонения, разкрити от процедурите на одитора, които не са предотвратени или разкрити и коригирани от вътрешния контрол на предприятието.
- Преизчисление на по-рано издаден финансов отчет за отразяване на корекция на съществено отклонение, дължащо се на грешка или измама.
- Доказателства за неспособността на ръководството да наблюдава изготвянето на финансовия отчет.

A8. Контролите могат да бъдат разработени, така че да функционират индивидуално или в комбинация за ефективно предотвратяване или разкриване и коригиране на отклонения.⁵ Например, контролите върху вземанията могат да включват както автоматизирани, така и ръчни контроли, разработени да функционират заедно за предотвратяване или разкриване и коригиране на отклонения в салдата по сметки. Недостатък във вътрешния контрол сам по себе си може да не е достатъчно значим, за да представлява съществен недостатък. Комбинация от недостатъци, отразяващи се на салдата по сметки или на оповестявания, свързани твърдения за вярност или компонент на вътрешния контрол, обаче, може да увеличи риска от отклонение до такава степен, че да породи съществен недостатък.

A9. Законодателството или нормативните разпоредби в някои юрисдикции установяват изискване (особено по отношение одита на търгувани на фондовите борси предприятия) одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, или с други подходящи лица (като например, регулаторни органи) един или повече конкретни видове недостатъци във вътрешния контрол, които той е

⁵ МОС 315, параграф A66.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

идентифицирал по време на одита. Когато законодателството или нормативните разпоредби установяват специфични термини и дефиниции за тези видове недостатъци и изискват от одитора да използва тези термини или дефиниции за целите на комуникацията, той ги използва при комуникациите си в съответствие със законовото или нормативно изискване.

- A10. Когато юрисдикцията е установила специфични термини за видове недостатъци във вътрешния контрол, които следва да бъдат комуникирани, но не е дефинирала тези термини, може да е необходимо одиторът да упражни преценка при определяне на въпросите, които следва да бъдат комуникирани в допълнение към законовото или нормативно изискване. Като прави това одиторът може да счете за целесъобразно да се позове на изискванията и насоките в настоящия МОС. Например, ако целта на законово или нормативно изискване е да се обърне внимание на лицата, натоварени с общо управление, върху определени въпроси, свързани с вътрешния контрол, които трябва да са им известни, може да е целесъобразно тези въпроси да се разглеждат като общ еквивалент на съществени недостатъци, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.
- A11. Изискванията на настоящия МОС остават приложими независимо от това, че законодателството или нормативните разпоредби може да изискват от одитора да използва специфични термини или дефиниции.

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол

Комуникация на съществени недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление (вж.: параграф 9)

- A12. Комуникирането в писмена форма на съществени недостатъци с лицата, натоварени с общо управление, отразява важността на тези въпроси и помага на лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на техните отговорности за надзор. МОС 260 определя съответните въпроси относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато всички те участват в ръководството на предприятието.⁶
- A13. За да определи кога да издаде писмена комуникация, одиторът може да прецени дали получаването на тази комуникация би

⁶ МОС 260, параграф 13.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

представлявало важен фактор, който ще даде възможност на лицата, натоварени с общо управление, да изпълняват отговорностите си за надзор. В допълнение, за търгуваните на фондови борси предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, може да е необходимо да получат писмена комуникация от одитора преди датата на одобрение на финансовия отчет, за да изпълнят специфични задължения във връзка с вътрешния контрол за регулаторни или други цели. За други предприятия одиторът може да издаде писмена комуникация на по-късна дата. Независимо от това, във втория случай, тъй като писмената комуникация за съществени недостатъци от одитора представлява част от окончателното одиторско досие, тя е предмет на по-висшето изискване⁷ към одитора своевременно да приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие. МОС 230 посочва, че подходящият срок, в рамките на който да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено не надвишава 60 дни след датата на одиторския доклад.⁸

A14. Независимо от времето на предоставяне на писмената комуникация за съществените недостатъци, одиторът може първоначално да комуникира тези въпроси устно с ръководството и, когато това е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, за да ги подпомогне при своевременното предприемане на корективни мерки за свеждане до минимум на рисковете от съществени отклонения. Това, обаче, не освобождава одитора от отговорността да комуникира съществените недостатъци в писмена форма, както това се изисква от настоящия МОС.

A15. Степента на детайлност, с която да се комуникират съществените недостатъци, е предмет на професионалната преценка на одитора при съществуващите обстоятелства. Факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на подходящото ниво на детайли за комуникацията, включват, например:

- Характерът на предприятието. Например, комуникацията, изисквана за предприятие от публичен интерес може да е различна от тази за предприятие, което не представлява публичен интерес.
- Големината и сложността на предприятието. Например, комуникацията, изисквана за едно сложно предприятие, може

⁷ МОС 230 “Одиторска документация”, параграф 14.

⁸ МОС 230, параграф A21.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

да е различна от тази за предприятие, което има проста дейност.

- Естеството на съществените недостатъци, които одиторът е идентифицирал.
- Съставът на управлението на предприятието. Например, необходими са повече детайли, когато лицата, натоварени с общо управление, включват членове, които не притежават богат опит в отрасъла, в който работи предприятието, или в засегнатите области.
- Законовите или нормативните изисквания относно комуникацията на специфичните видове недостатъци във вътрешния контрол.

A16. На ръководството и лицата, натоварени с общо управление, може вече да са известни съществените недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита, и може да са избрали да не ги коригират поради разходите, свързани с това или по други съображения. Отговорността за оценка на разходите и ползите от изпълнението на корективни действия се носи от ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Следователно, изискването в параграф 9 е приложимо, независимо от разходите или другите съображения, които ръководството и лицата, натоварени с общото управление, могат да считат за уместни при определянето дали да коригират тези недостатъци.

A17. Фактът, че одиторът е комуникирал съществен недостатък с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството при предишен одит, не премахва необходимостта той да повтори комуникацията, ако все още не са предприети корективни действия. Ако по-рано комуникиран съществен недостатък остава валиден, комуникацията за текущата година може да повтори описанието от или просто да направи препратка към предишната такава. Одиторът може да отправи запитване към ръководството или, където това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, защо същественият недостатък все още не е коригиран. Невъзможността за действие в отсъствието на рационално обяснение може само по себе си да представлява съществен недостатък.

Въпроси, специфични за малки предприятия

A18. В случай на одити на малки предприятия, одиторът може да комуникира по не толкова структуриран начин с лицата, натоварени с общо управление, както в случая на големи предприятия.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с ръководството (вж.: параграф 10)

- A19. Обикновено подходящото ниво на ръководство е това, което носи отговорността и има правомощията да оцени недостатъците във вътрешния контрол и да предприеме необходимите корективни мерки. За съществени недостатъци подходящото ниво вероятно би бил главния изпълнителен директор или главния финансов директор (или техен еквивалент), тъй като тези въпроси се изисква да бъдат комуникирани и с лицата, натоварени с общо управление. За други недостатъци във вътрешния контрол подходящото ниво може да е оперативното ръководство, което има по-пряко участие в засегнатите контролни области и има правомощията да предприеме съответните корективни мерки.

Комуникация на съществени недостатъци във вътрешния контрол с ръководството (вж.: параграф 10(a))

- A20. Някои идентифицирани съществени недостатъци във вътрешния контрол могат да поставят под въпрос почтеността или компетентността на ръководството. Например, могат да съществуват доказателства за измама или умишлено неспазване на закони и нормативни разпоредби от ръководството, или ръководството може да показва неспособност за надзор върху изготвянето на адекватни финансови отчети, което може да породви съмнение относно неговата компетентност. Съответно, може да не е подходящо да се комуникират такива недостатъци директно с ръководството.

- A21. МОС 250 установява изискванията и предоставя насоки относно отчитането на идентифицирано и подозирано неспазване на законите и нормативните разпоредби, включително когато самите лица, натоварени с общо управление, участват в такова неспазване.⁹ МОС 240 установява изискванията и предоставя насоки относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е идентифицирал измама или подозирана измама, в която участва ръководството.¹⁰

⁹ МОС 250 “Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети”, параграфи 22-28.

¹⁰ МОС 240 “Отговорност на одитора относно измама при одита на финансови отчети”, параграф 41.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

Комуникация на други недостатъци във вътрешния контрол с ръководството
(вж.: параграф 10(б))

- A22. По време на одита одиторът може да идентифицира други недостатъци във вътрешния контрол, които не са съществени, но могат да бъдат достатъчно важни, за да се привлече вниманието на ръководството към тях. Определянето на това кои други недостатъци във вътрешния контрол заслужават вниманието на ръководството е предмет на професионална преценка при съществуващите обстоятелства, като се взема предвид вероятността и потенциалния обхват на отклоненията, които могат да възникнат във финансовия отчет в резултат на тези недостатъци.
- A23. Комуникацията на други недостатъци във вътрешния контрол, които изискват вниманието на ръководството, не е задължително да е в писмена форма. Тя може да бъде и устна. Когато одиторът е обсъдил фактите и обстоятелствата на констатациите си с ръководството, той може да обмисли устна комуникация за тези недостатъци, който може да се реализира с ръководството в момента на тези дискусии. Съответно, впоследствие не е необходимо да се изготвя официална комуникация.
- A24. Ако одиторът е комуникирал недостатъците във вътрешния контрол, различни от съществените такива, с ръководството в предходен период и ръководството е решило да не ги коригира поради необходимите разходи или по други причини, не се налага в текущия период одиторът да повтаря комуникацията. От одитора не се изисква също да повтаря информацията за тези недостатъци, ако те са били комуникирани с ръководството по-рано от други страни, като например вътрешните одитори или регулаторните органи. За одитора може, обаче, да е уместно да повтори комуникацията на тези други недостатъци, ако е налице промяна в ръководството или, ако му е станала известна нова информация, която променя предишното разбиране на одитора и ръководството относно недостатъците. Независимо от това, невъзможността на ръководството да коригира другите недостатъци във вътрешния контрол, които по-рано са били комуникирани, може да се превърне в съществен недостатък, който налага комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Дали това е така зависи от преценката на одитора в съществуващите обстоятелства.
- A25. При определени обстоятелства лицата, натоварени с общо управление, може да пожелаят да бъдат информирани за подробностите относно другите недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е комуникирал с ръководството, или да бъдат

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

накратко информирани за характера на другите недостатъци. Алтернативно, одиторът може да прецени, че е уместно да информира лицата, натоварени с общо управление, за комуникацията на другите недостатъци с ръководството. И в двата случая одиторът може да докладва устно или в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, както това е уместно.

- A26. МОС 260 установява съответните съображения относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато всички те участват в ръководството на предприятието.¹¹

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор (вж.: параграфи 9-10)

- A27. Одиторите на предприятия от публичния сектор могат да имат допълнителни отговорности за комуникиране на недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита, по начини, със степен на детайлност и с лица, които не са предвидени в настоящия МОС. Например, може да се налага комуникация на съществените недостатъци със законодателен или друг правителствен орган. Закон, нормативна разпоредба или друг орган може също да налага одиторите на предприятия от публичния сектор да докладват недостатъците във вътрешния контрол, независимо от значимостта на потенциалните ефекти от тях. В допълнение, законодателството може да изисква от одиторите на предприятия в публичния сектор да докладват по по-широкообхватни въпроси, свързани с контрола, отколкото недостатъците във вътрешния контрол, които настоящия МОС изисква да бъдат комуникирани, например, контроли, свързани със спазването на законодателни органи, нормативни разпоредби или разпоредби на договори или договори за дарения.

Съдържание на писмената комуникация за съществени недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграф 11)

- A28. При обяснението на потенциалните ефекти от съществените недостатъци не е необходимо одиторът да определя количествено тези ефекти. Съществените недостатъци могат да бъдат групирани за целите на отчетността, където това е целесъобразно. Одиторът може да включи в писмената комуникация предложения за корективни действия относно недостатъците, реалните или предлаганите

¹¹ МОС 260, параграф 9.

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА,
НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

отговори от страна на ръководството, както и изявление относно това дали одиторът е предприел стъпки за потвърждение дали са изпълнени отговорите на ръководството или не.

A29. Одиторът може да счете за уместно да включи следната информация като допълнителен контекст за комуникацията:

- Индикация, че ако одиторът е изпълнил по-подробни процедури относно вътрешния контрол, той би могъл да идентифицира повече недостатъци от докладваните, или да заключи, че някои от докладваните недостатъци в действителност не е трябвало да бъдат докладвани.
- Индикация, че тази комуникация се предоставя за целите на лицата, натоварени с общо управление, и, че тя не е подходяща за други цели.

A30. Законодателството или нормативни разпоредби може да изискват от одитора и ръководството да предоставят копие от писмената комуникация от страна на одитора на съществения недостатък на съответните регулаторни органи. Когато това е така, писмената комуникация на одитора може да идентифицира тези регулаторни органи.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 300

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)^{1 2}

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1
Роля и време за извършване на планирането.....	2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4

Изисквания

Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента	5
Предварителни дейности по ангажимента	6
Дейности по планирането	7-11
Документация	12
Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път	13

Приложение и други пояснителни материали

Роля и време за извършване на планирането	A1-A3
Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента	A4

¹ Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2012.

² Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2013.

Предварителни дейности по ангажимента	A5-A7
Дейности по планирането	A8-A15
Документация	A16-A19
Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажменти за първи път	A20
Приложение: Въпроси за разглеждане при създаването на общата одиторска стратегия	

Международен одиторски стандарт (МОС) 300 “Планиране на одита на финансови отчети” трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за планиране на одита на финансови отчети. Настоящият МОС е разработен в контекста на повтарящи се одити. Допълнителните въпроси за разглеждане, свързани с одиторски ангажменти за първи път, са упоменати отделно.

Роля и време за извършване на планирането

2. Планирането на одита включва определяне на общата одиторска стратегия за ангажмента и разработването на план на одита. Подходящото планиране дава своите ползи за одита на финансов отчет по няколко начина, включително с това, че: (вж. пар. А1 – А3)
 - помага на одитора да отдели подходящото внимание на важните области на одита;
 - помага на одитора своевременно да идентифицира и разреши потенциалните проблеми;
 - помага на одитора надлежно да организира и управлява одиторския ангажмент, така че той да бъде изпълнен по ефективен и ефикасен начин;
 - помага за избора на членове на екипа за ангажмента, които имат подходящи за целта способности и степен на компетентност в отговор на очакваните рискове, както и за адекватното възлагане на работата на всеки от тях;
 - улеснява инструктирането на и надзора върху членовете на екипа за ангажмента, и на прегледа на тяхната работа;
 - помага, когато е подходящо, за координирането на работата, извършена от одиторите на компоненти и от експерти.

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

4. Целта на одитора е да планира одита така, че той да бъде извършен по ефективен начин.

Изисквания

Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента

5. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и другите ключови членове на екипа за ангажимента участват в планирането на одита, включително в планирането и участието при дискусията между членовете на екипа за ангажимента. (вж.: пар. А4)

Предварителни дейности по ангажимента

6. В началото на текущия одиторски ангажимент одиторът изпълнява следните дейности:
 - (а) Изпълнение на процедурите, изисквани от МОС 220, относно продължаването на взаимоотношенията с клиента и на конкретния одиторски ангажимент;¹
 - (б) Оценка на спазването на съответните етични изисквания, включително изискванията за независимост съгласно МОС 220;² и
 - (с) Постигане на разбиране относно условията на ангажимента, както това се изисква от МОС 210.³ (вж.: пар. А5-А7)

Дейности по планиране

7. Одиторът определя обща одиторска стратегия, чрез която се излагат обхватът, времето на изпълнение и насоката на одита, и ръководи разработването на плана за одита.
8. За създаването на общата одиторска стратегия одиторът:
 - (а) установява характеристиките на ангажимента, които определят неговия обхват;
 - (б) потвърждава целите за докладване на ангажимента с цел планиране на времето на изпълнение на одита и естеството на необходимите комуникации;
 - (в) разглежда факторите, които съгласно професионалната преценка на одитора, са съществени за насочването усилията на екипа за ангажимента;
 - (г) взема под внимание резултатите от предварителните дейности по ангажимента и, когато това е целесъобразно, преценява дали познанията, придобити от други ангажименти за предприятието, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, са съответстващи; и

¹ МОС 220 “Контрол върху качеството на одити на финансови отчети”, параграфи 12-13.

² МОС 220, параграфи 9-11.

³ МОС 210 “Договаряне на условията на одиторските ангажименти”, параграфи 9-13.

- (д) потвърждава характера, времето за изпълнение и степента на обхвата на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента. (вж.: пар. А8-А11)
- 9. Одиторът разработва план на одита, който включва описание на:
 - (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както това е дефинирано съгласно МОС 315 .¹
 - (б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, както това е дефинирано съгласно МОС 330 .²
 - (в) другите планирани одиторски процедури, които се изисква да бъдат изпълнени, за да отговаря ангажиментът на изискванията на МОС. (вж.: пар. А12)
- 10. Одиторът актуализира и променя общата одиторска стратегия и плана на одита както това е необходимо в процеса на изпълнение на одита. (вж.: пар. А13)
- 11. Одиторът планира характера, времето на изпълнение и обхвата на инструктирането и на надзора върху членовете на екипа за ангажимента, както и на прегледа на тяхната работа. (вж.: пар. А14-А15)

Документация

- 12. Одиторът включва в одиторската документация:³
 - (а) общата одиторска стратегия;
 - (б) плана на одита; и
 - (с) всякакви съществени промени, направени в общата одиторска стратегия или плана на одита в процеса на одиторския ангажимент и причините за тези промени. (вж.: пар. А16-А19)

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път

- 13. Преди започването на одит за първи път одиторът извършва следните дейности:

1 МОС 315 “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”

2 МОС 330 “Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”

³ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и А6

- (а) изпълнение на процедури, изисквани от МОС 220 относно приемането на взаимоотношенията с клиента (нов) и на конкретния одиторски ангажимент;⁴ и
- (б) комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие със съответните етични изисквания. (вж.: пар. А20)

Приложение и други пояснителни материали

Роля и време за извършване на планирането (вж.: пар. 2)

- А1. Характерът и обхватът на дейностите по планирането варират в зависимост от размера и сложността на предприятието, предишния опит на ключовите членове на екипа за ангажимента с предприятието и промените в обстоятелствата, които възникват по време на одиторския ангажимент.
- А2. Планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и повтарящ се процес, който често започва малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит и продължава до приключването на текущия одиторски ангажимент. Планирането на одита, обаче, включва вземането под внимание на времето на изпълнение на отделни дейности и одиторски процедури, които следва да бъдат приключени преди изпълнението на допълнителните одиторски процедури. Например, преди да се идентифицират и оценят рисковете от съществени отклонения* от страна на одитора, планирането включва необходимостта да се разгледат въпроси като изброените по-долу:
 - аналитични процедури, които да бъдат приложени като процедури за оценка на риска;
 - придобиване на общо разбиране за правната и регулаторна рамка, приложима към предприятието и по какъв начин то изпълнява изискванията на тази рамка;
 - определяне на ниво на същественост;

⁴ МОС 220, параграфи 12-13

* Отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящото издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

- включване на експерти;
- изпълнение на други процедури за оценка на риска.

A3. Одиторът може да реши да обсъди елементите от планирането с ръководството на предприятието с цел улесняване провеждането и управлението на одиторския ангажимент (например, да координира някои от планираните одиторски процедури с работата на персонала на предприятието). Въпреки че тези дискусии възникват често, общата одиторска стратегия и планът на одита остават отговорност на одитора. Когато се обсъждат въпроси, включени в общата одиторска стратегия или плана на одита, е необходимо да се отдели достатъчно внимание, за да не се компрометира ефективността на одита. Например, обсъждането с ръководството на характера и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да компрометира ефективността на одита като направи одиторските процедури твърде предсказуеми.

Участие на ключовите членове на екипа по ангажимента (вж.: пар. 5)

A4. Участието на съдружника, отговорен за ангажимента, и други основни (ключови) членове на екипа по ангажимента в планирането на одита осигурява ползите от техния опит и познания като по този начин повишава ефективността и ефикасността на процеса на планиране.⁵

Предварителни дейности по ангажимента (вж.: пар. 6)

A5. Изпълнението на предварителните дейности по ангажимента, посочени в параграф 5, в началото на текущия одиторски ангажимент, подпомага одитора при идентифицирането и оценката на събития или обстоятелства, които могат да повлияят негативно способността му да планира и изпълни одиторския ангажимент.

A6. Изпълнението на тези предварителни дейности по ангажимента дава възможност да се гарантира, че одиторът планира одиторски ангажимент, за който:

- одиторът поддържа необходимата независимост и способност за неговото изпълнение;

⁵ МОС 315, параграф 10 определя изисквания и предоставя насоки относно дискусията в екипа по ангажимента за податливостта на предприятието на съществени отклонения във финансовия отчет. МОС 240 “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”, параграф 15 предоставя насоки относно отдаваната важност по време на тази дискусия на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама.

- не са налице проблеми с почтеността на ръководството, които биха могли да се отразят върху желанието на одитора да продължи ангажимента;
- не е налице неразбиране с клиента относно условията на ангажимента.

А7. Разглеждането от страна на одитора на продължаването на ангажимента с клиента и съответните етични изисквания, включително тези за независимостта, се извършва по време на изпълнението на одиторския ангажимент - с възникването на промени в условията и обстоятелствата. Изпълнението на първоначални процедури както за продължаване на ангажимента с клиента, така и за оценка на съответните етични изисквания (включително тези за независимостта) в началото на текущия одиторски ангажимент, означава, че те са приключени преди изпълнението на други съществени дейности за текущия одиторски ангажимент. За продължаващи одиторски ангажименти тези първоначални процедури често се извършват малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит.

Дейности по планирането

Обща одиторска стратегия (вж.: пар. 7-8)

А8. Процесът на разработване (създаване) на общата одиторска стратегия помага на одитора да определи, като част за завършване на процедурите за оценка на одиторския риск, такива въпроси като:

- Ресурсите, които следва да бъдат използвани за специфични области на одита, като например, ползването на членове в екипа с подходящ опит за високорисковите области на одита или въвличане участието на експерти за отделни сложни въпроси;
- Обема на ресурсите, които следва да бъдат разпределени по отделни специфични области на одита, като например брой на членовете на екипа, на които е възложено да наблюдават инвентаризации в съществени местоположения, степента на преглед на работата на другите одитори в случай на одити на група или разпределение по часове бюджет към високорисковите области;
- Кога ще бъдат използвани тези ресурси, като например дали на междинен одит или на ключови отграничителни дати; и
- По какъв начин ще бъдат управлявани, насочвани и текущо контролирани ресурсите, като например кога се очаква провеждането на срещи за информиране (въвеждане в ангажимента) и инструктаж на екипа, по какъв начин се очаква да бъдат проведени прегледите на работата от страна на съдружника,

отговорен за ангажимента и на мениджъра (например, на мястото на провеждане на ангажимента или извън него) и дали да се извършват прегледи за контрол върху качеството за ангажимента.

- A9. В Приложението са изброени въпросите за разглеждане при разработването на общата одиторска стратегия.
- A10. След като бъде създадена и установена общата одиторска стратегия одиторът може да започне разработването на план на одита с цел адресиране на различните въпроси, идентифицирани в общата одиторска стратегия, като се вземе предвид необходимостта целите на одита да се постигнат чрез ефективно ползване на одиторските ресурси. Определянето на общата одиторска стратегия и на подробния план на одита не са непременно отделни или последователни процеси, а са тясно взаимосвързани, тъй като промените в единия могат да доведат до свързани промени в другия документ.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

- A11. При одити на малки предприятия целият одит може да бъде изпълнен от много малък одиторски екип. Редица одити на малки предприятия включват съдружник, отговорен за ангажимента (който може да бъде и самостоятелно практикуващ одитор), работещ с един член на екипа по ангажимента (или без членове на екипа по ангажимента). В случаите на малък екип координацията и комуникацията между членовете му са полесни. Изготвянето на общата одиторска стратегия за одит на малко предприятие не следва да е сложно или да е отнемащо време действие; то варира в зависимост от големината на предприятието и сложността на одита, и от размера на екипа за ангажимента. Например, един кратък меморандум, изготвен при приключването на предишния одит, базиран на преглед на работните книжа и очертаващ идентифицираните по време на току що приключения одит въпроси, актуализиран за текущия период, въз основа на дискусии със собственика – мениджър, може да служи като документирана одиторска стратегия за планиране на текущия одиторски ангажимент, ако обхваща въпросите, посочени в параграф 8.

План на одита (вж.: пар. 9)

- A12. Планът на одита е по-подробен от общата одиторска стратегия и включва характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени от отделните членове на екипа по ангажимента. Планирането на тези одиторски процедури се извършва в процеса на одита с разработването на плана на одита за ангажимента. Например, планирането на процедурите на одитора за оценка на риска се извършва на един ранен етап от процеса на одита. Обаче планирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на специфичните допълнителни одиторски процедури зависи от резултата от тези

процедури за оценка на риска. В допълнение, одиторът може да започне изпълнението на допълнителните одиторски процедури за някои класове (групи) сделки, салда по сметки и оповестявания преди да планира всички останали допълнителни одиторски процедури.

Промени в решенията по планирането в процеса на изпълнение на одита
(вж.: пар. 10)

A13. В резултат на неочаквани събития, промени в условията или на получени одиторски доказателства от одиторските процедури, одиторът може да се наложи да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита, и съответно, получените в резултат на това планирани характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури - въз основа на преразгледаното отчитане на оценените рискове. Това може да е така, когато на одитора стане известна информация, която се различава съществено от информацията, която е била на разположение, когато той е планирал одиторските процедури. Например, одиторът може да получи одиторски доказателства при изпълнението на процедури по същество, които противоречат на одиторските доказателства, получени чрез тествете на контролите.

Инструктиране, надзор и преглед (вж.: пар. 11)

A14. Характерът, времето на изпълнение и обхвата на инструктирането към, и на надзора над членовете на екипа по ангажимента, както и на прегледа на тяхната работа варират в зависимост от редица фактори, включително:

- размер и сложност на предприятието;
- област на одита;
- оценени рискове от съществени отклонения (например, повишаване на оценения риск от съществени отклонения в дадена област на одита, което обикновено налага съответно повишаване на обхвата и своевременността при указанията към и надзора над членовете на екипа за ангажимента и на по-подробен преглед на тяхната работа);
- способности и компетентност на отделните членове на екипа, изпълняващи одиторската работа.

МОС 220 съдържа допълнителни насоки относно инструктирането, надзора и прегледа на одиторската работа.⁶

Специфични въпроси, свързани с малки предприятия

A15. Ако одитът се изпълнява изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, не възникват въпроси за инструктиране и надзор на членовете на екипа за ангажимента, и за прегледа на тяхната работа. В такива случаи съдружникът, отговорен за ангажимента, след като лично е изпълнил всички аспекти от работата, ще е наясно с всички съществени

⁶ МОС 220, параграфи 15-17.

проблемни въпроси. Формирането на обективно становище относно целесъобразността на преценките, направени в процеса на одита, може да създаде практически проблеми, когато едно и също лице изпълнява целия одит. Ако се разглеждат особено сложни или необичайни въпроси и одитът се изпълнява от самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, може да е желателно да се планира консултация с други одитори с подходящ опит или с професионалната организация на одитора.

Документация (вж.: пар. 12)

- A16. Документацията за общата одиторска стратегия е писмено свидетелство за ключовите решения, считани за необходими за подходящото планиране на одита и комуникирането на съществените въпроси с екипа по ангажимента. Например, одиторът може да обобщи общата одиторска стратегия под формата на меморандум, съдържащ ключовите решения относно цялостния обхват, време на изпълнение и провеждане на одита.
- A17. Документацията за плана на одита е писмено свидетелство за планирания характер, време на изпълнение и обхват на процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност в отговор на оценените рискове. Тя служи и за писмено свидетелство за подходящо планиране на одиторските процедури, което може да бъде подложено на предварителен преглед и одобрение преди тяхното изпълнение. Одиторът може да използва стандартни одиторски програми или въпросници за изпълнение на одита, разработени както това е необходимо за отразяване на конкретните обстоятелства на даден ангажимент.
- A18. Писменото регистриране на съществените промени в общата одиторска стратегия и план на одита и възникващите в резултат на това промени в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, дава обяснение защо са направени тези съществени промени, както и за окончателно приетите за одита обща стратегия и план на одита. То отразява и подходящият направен отговор на съществените промени, възникнали в процеса на одита.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

- A19. Както е посочено в параграф A11, подходящ кратък меморандум може да служи като документирана стратегия за одита на едно по-малко предприятие. За план на одита може да се използват стандартни одиторски програми или въпросници (вж. параграф A17), изготвени при предположението за няколко съответстващи контролни дейности, тъй като най-вероятно това е ситуацията в едно малко предприятие, при условие, че те са изготвени с цел отразяване на обстоятелствата на ангажимента, включително оценките на одитора за риска.

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път (вж.: пар. 13)

A20. Намерението и целта на планирането на одита остават едни и същи независимо дали одитът представлява одит за първи път или е повтарящ се ангажимент. За одит за първи път обаче, одиторът може да е необходимо да разшири дейностите по планиране, тъй като обикновено той няма предишен опит с предприятието, който да се взема под внимание при планирането на повтарящи се ангажименти. При ангажимент за одит за първи път допълнителните въпроси, които одиторът може да разгледа при разработването на общата одиторска стратегия и плана на одита, включват следното:

- споразумение, което следва да бъде постигнато с предишния одитор, например, за преглед на работните книжа на предишния одитор, освен ако това не е забранено по закон или по силата на друга нормативна разпоредба;
- каквито и да било съществени въпроси (включително приложението на счетоводни принципи или одиторски стандарти или стандарти за отчитане), обсъдени с ръководството във връзка с първоначалния избор на одитор, комуникирането на тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, и по какъв начин тези въпроси се отразяват върху общата одиторска стратегия и на плана на одита;
- одиторски процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда⁷;
- други процедури, изисквани от системата на фирмата за контрол върху качеството за одиторски ангажименти за първи път (например, системата на фирмата за контрол върху качеството може да изисква включването на друг съдружник или старши специалист за преглед на общата одиторска стратегия преди започването на съществените одиторски процедури или за преглед на докладите преди тяхното издаване).

7 МОС 510 “Първоначални ангажименти за одит - начални салда”

Приложение

(вж.: пар. 7-8, А8-А11)

Въпросиза разглеждане при създаването на общата одиторска стратегия

Настоящото приложение предоставя примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на общата одиторска стратегия. Редица от тези въпроси ще повлияят и подробния план за одита на одитора. Предоставените примери обхващат широка гама въпроси, приложими по отношение на редица ангажименти. Въпреки че някои от въпросите, разгледани по-долу, може да се изискват за изпълнение от други МОС, не всички са съществени за всеки одиторски ангажимент и списъкът не е непременно изчерпателен.

Характеристики на ангажимента

- Общата рамка за финансово отчитане, съгласно която е изготвена финансовата информация, предмет на одита, включително всякакви необходими преизчисления (равнения) спрямо друга обща рамка за финансово отчитане.
- Специфичните за отрасъла изисквания към отчетността като например доклади и отчети, наложени от регулаторни органи на отрасъла.
- Очакваният обхват на одита, включително броя и местоположенията на компонентите, които следва да бъдат включени.
- Характерът на взаимоотношенията на контрол между компанията-майка и нейните компоненти, което определя по какъв начин следва да бъде консолидирана групата.
- Делът на компонентите, които се одитират от други одитори.
- Характерът на бизнес сегментите, които следва да бъдат одитирани, включително необходимостта от специализирани познания.
- Отчетната валута, която следва да бъде използвана, включително каквато и да било необходимост от преизчисление в друга валута на финансовата информация, предмет на одита.
- Необходимостта от одит по закон на индивидуален финансов отчет в допълнение към одита за целите на консолидацията.
- Дали предприятието има функция „вътрешен одит“ и ако това е така, дали, в кои области и до каква степен, работата на лицата, изпълняващи тази функция може да се използва или вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита.

- Ползването от страна на предприятието на обслужващи организации и начинът, по който одиторът може да получи доказателства относно разработването на модела или функционирането на контролите, изпълнявани от тях.
- Очакваното използване на одиторските доказателства, получени при предишни одити, например одиторски доказателства, свързани с процедури за оценка на риска и тестове на контролите.
- Ефектът от информационните технологии върху одиторските процедури, включително наличие на данни и очаквано ползване на компютърно подпомогнати одиторски техники.
- Координацията на очакваното покритие и време на изпълнение на одиторската работа с каквито и да било прегледи на междинна финансова информация и ефектът върху одита в резултат на информацията, получена по време на тези прегледи.
- Наличието на персонал на клиента и на данни за клиента.

Цели на докладите, време на изпълнение на одита и характер на комуникациите

- График на предприятието за докладите, като междинни и заключителни етапи.
- Организацията на срещите с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление за обсъждане характера, обхвата и времето на изпълнение на одиторската работа.
- Обсъждането с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление на очакваните видове и времето на изготвяне на докладите, които ще бъдат издадени и други комуникации, както писмени, така и устни, включително одиторския доклад, писмата до ръководството и комуникациите с лицата, натоварени с общо управление.
- Обсъждането с ръководството относно очакваните комуникации по отношение статута на одиторската работа в процеса на изпълнение на ангажмента.
- Обсъждането с одиторите на компонентите относно очакваните видове и сроковете на докладите, които следва да бъдат издадени и другата комуникация във връзка с одита на компонентите.
- Очакваният характер и времето за обсъждане между членовете на екипа по ангажмента, включително характерът и времето на провеждане на срещи на екипа и времето на извършване на преглед на изпълнената работа.

- Дали са налице някакви други очаквани комуникации с трети страни, включително всякакви законови или договорни отговорности за докладване в резултат на одита.

Съществени фактори, предварителни дейности по ангажимента и познания, придобити при други ангажименти

- Определяне на същественост съгласно МОС 320 ⁸ и, където е приложимо:
 - о определяне на същественост за компоненти и комуникация с одиторите на отделните компоненти съгласно МОС 600 ⁹;
 - о предварително идентифициране на значими компоненти и съществени класове сделки, салда по сметки и оповестявания.
- Предварително идентифициране на области в одита, където е налице по-висок риск от съществени отклонения.
- Влияние на оценения риск от съществени отклонения на ниво финансов отчет като цяло върху инструктирането, надзора и прегледа на работата.
- Начин, по който одиторът придава особено значение пред членовете на екипа по ангажимента на необходимостта да поставят под въпрос и да упражняват професионален скептицизъм при събирането и оценката на одиторските доказателства.
- Резултати от предишни одити, които са включвали оценка на оперативната ефективност на вътрешния контрол, включително характерът на идентифицираните недостатъци и предприетите мерки спрямо тях.
- Обсъждане на въпроси, които могат да засегнат одита, с персонала на фирмата, отговорен за предоставянето на други услуги за същото предприятие.
- Доказателства за ангажираността на ръководството за разработване и внедряване на стабилна система за вътрешен контрол, включително доказателства на подходяща документация на такъв вътрешен контрол.
- Обем на сделки и операции, които могат да определят дали е по-ефективно одиторът да разчита на вътрешния контрол.

⁸ МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”

⁹ МОС 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)”, параграфи 21-23 и 40 (в)

- Значението, отдавано на системата за вътрешен контрол в цялото предприятие за успешната реализация на дейността.
- Важни бизнес развития, оказващи влияние на предприятието, включително промени в информационните технологии и бизнес процесите, промени в ключовия ръководен персонал, както и придобивания, сливания и отделения.
- Важни развития в отрасъла, като например промени в регулаторните разпоредби за отрасъла и наличие на нови изисквания към отчетността.
- Важни промени в общата рамка за финансово отчитане, като например промени в счетоводните стандарти.
- Други важни изменения и развития, като например промени в правната среда, засягащи предприятието.

Характер, време на изпълнение и степен на обхват на ресурсите

- Избор на екип по ангажимента (включително, където е необходимо, лице за преглед за контрол върху качеството на ангажимента) и възлагане на одиторска работа между членовете на екипа, включително определяне на членове на екипа с подходящ опит за области, където може да е налице по-висок риск от съществени отклонения.
- Изготвяне на бюджет за ангажимента, включително преценка за определяне на подходящ обем време за области, където може да е налице по-висок риск от съществени отклонения.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 315 (ПРЕРАБОТЕН)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цел	3
Определения	4
Изисквания	
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	5–10
Необходимо разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол.....	11–24
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения	25–31
Документация	32
Приложение и други пояснителни материали	
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	A1–A23
Необходимо разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол.....	A24–A117
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения	A118–A147
Документация	A144–A147
Приложение 1: Компоненти на вътрешния контрол	
Приложение 2: Условия и събития, които могат да бъдат индикатор за рискове от съществени отклонения	

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие Международните одиторски стандарти.*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително неговия вътрешен контрол.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г.

Цел

3. Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени отклонения.

Определения

4. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:
 - (а) Твърдения за вярност – изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет, използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални отклонения, които могат да възникнат;
 - (б) Бизнес риск – риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си или риск възникващ в резултат на неподходящо определени цели и стратегии;
 - (в) Вътрешен контрол – процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни

разпоредби. Терминът „контроли” се отнася за всички аспекти на един или повече елементи на вътрешния контрол;

- (г) Процедури за оценка на риска – одиторски процедури, изпълнени с цел придобиване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за системата му за вътрешен контрол, за да се установят и оценят рисковете от съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност;
- (д) Съществен риск – идентифициран и оценен риск от съществени отклонения, който по преценка на одитора изисква специално отношение при одита.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

- 5. Одиторът следва да изпълни процедури за оценка на риска с цел осигуряване на база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Процедурите за оценка на риска сами по себе си, обаче, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение. (вж. параграфи А1–А5)
- 6. Процесът за оценка на риска следва да включва следното:
 - (а) проучващи запитвания към ръководството, подходящи лица сред лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” (в случай, че тази функция съществува) и други лица в предприятието, които по преценка на одитора биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка; (вж. параграфи А6–А13)
 - (б) аналитични процедури; (вж. параграфи А14–А17)
 - (в) текущо наблюдение и фактически проверки. (вж. параграф А18)
- 7. Одиторът следва да прецени дали информацията, получена в процеса на приемане или продължаване на обслужването на клиента, е уместна за идентифицирането на рискове от съществени отклонения.
- 8. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнявал други ангажименти за предприятието, той следва да прецени дали получената информация е уместна за идентифицирането на рискове от съществени отклонения.
- 9. Когато одиторът възнамерява да използва информация, получена от

предишния му опит с предприятието и от одиторските процедури, изпълнени в предишни одити, той следва да определи дали в периода след предишния одит са възникнали промени, които биха могли да се отразят върху уместността на тази информация при текущия одит. (вж. параграфи A19–A20)

10. Съдружникът, отговорен за ангажимента и други основни членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения и прилагането на приложимата обща рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани с членовете на екипа по ангажимента, които не са участвали в тази дискусия. (вж. параграфи A21–A23)

Необходимо разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол

Предприятието и средата, в която то функционира

11. Одиторът следва да получи разбиране за:
 - (а) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимата обща рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи A24–A29)
 - (б) естеството на предприятието, включително:
 - (i) неговите дейности;
 - (ii) структурата на собствеността му и структурата му на управление;
 - (iii) видовете инвестиции, които предприятието прави или планира да направи, включително инвестиции в предприятия със специално предназначение; и
 - (iv) начина, по който е структурирано предприятието и как се финансира,за да може одиторът да разбере класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, които се очаква да се отразят във финансовия отчет; (вж. параграфи A30–A34)
 - (в) избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводна политика, включително причините за каквито и да било промени в нея. Одиторът следва да оцени дали счетоводната политика на предприятието е целесъобразна за неговата стопанска дейност и е съвместима с приложимата обща рамка за финансово отчитане

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

и счетоводните политики, използвани в съответния отрасъл; (вж. параграф А35)

- (г) целите и стратегиите на предприятието и онези бизнес рискове, които биха могли да породят риск от съществени отклонения; (вж. параграфи А36–А42)
- (д) оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието. (вж. параграфи А43–А48)

Вътрешен контрол на предприятието

- 12. Одиторът следва да получи разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита. Макар да е вероятно повечето контроли, имащи отношение към одита, да са свързани с финансовото отчитане, не всички контроли, които са свързани с финансовото отчитане, имат отношение към одита. Въпрос на професионална преценка на одитора е дали даден контрол, индивидуално или в комбинация с други, има отношение към одита. (вж. параграфи А49–А72)

Характер и обхват на разбирането за уместните контроли

- 13. Когато получава разбиране за контролите, имащи отношение към одита, одиторът следва да оцени проектирането на тези контроли и да определи дали те са въведени, като приложи процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала на предприятието. (вж. параграфи А73–А75)

Компоненти на вътрешния контрол

Контролна среда

- 14. Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда. Като част от това разбиране, той следва да оцени дали:
 - (а) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на почтеност и етично поведение; и
 - (б) елементите на контролната среда взети заедно осигуряват подходяща основа за другите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти не са подронени от недостатъците в контролната среда. (вж. параграфи А76–А86)

Процес на оценяване на риска от страна на предприятието

- 15. Одиторът следва да получи разбиране за това дали в предприятието съществува процес за:
 - (а) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане;

- (б) оценка на значимостта на рисковете;
 - (в) оценка на вероятността от тяхното възникване; и
 - (г) вземане на решения относно действия за адресиране на тези рискове. (вж. параграф А87)
16. Ако предприятието е установило такъв процес (наричан по-долу "процес на предприятието за оценка на риска"), одиторът следва да получи разбиране за този процес и за резултатите от него. Ако одиторът идентифицира рискове от съществени отклонения, които ръководството не е успяло да идентифицира, той следва да оцени дали това е бил риск от тип, който одиторът би очаквал да бъде идентифициран от процеса на предприятието за оценка на риска. Ако съществува такъв риск, одиторът следва да получи разбиране защо процесът не е успял да го идентифицира и да оцени дали процесът е подходящ при конкретните обстоятелства или е налице съществен недостатък във вътрешния контрол по отношение на процеса на предприятието за оценка на риска.
17. Ако предприятието не е установило такъв процес или прилага "несистематичен" процес, одиторът следва да обсъди с ръководството дали са идентифицирани бизнес рисковете, имащи отношение към финансовото отчитане и по какъв начин те са адресирани. Одиторът следва да оцени дали липсата на документиран процес за оценка на риска е уместна при конкретните обстоятелства или да определи дали тя представлява съществен недостатък в системата за вътрешен контрол. (вж. параграф А88)

Информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имаща отношение към финансовото отчитане и комуникация.

18. Одиторът следва да получи разбиране за информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имаща отношение към финансовото отчитане, включително следните области:
- (а) Класовете сделки и операции в дейността на предприятието, които са съществени за финансовия отчет;
 - (б) Процедурите, както в рамките на информационните технологии (ИТ), така и в неавтоматизирани системи, чрез които тези сделки и операции се инициират, отразяват, обработват, коригират при необходимост, отразяват в главната книга и отчитат във финансовия отчет;
 - (в) Свързаните с информационната система счетоводни регистри, поддържаща информация и специфични сметки във финансовия отчет, които се използват за инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва и корекция на

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

неточна информация и начина, по който информацията се отразява в главната книга. Регистрите могат да бъдат както в неавтоматизиран, така и в електронен формат;

- (г) По какъв начин информационната система обхваща събитията и условията, различни от сделки и операции, които са съществени за финансовия отчет;
- (д) Процесът на финансово отчитане, който се използва за изготвянето на финансовия отчет на предприятието, включително съществени приблизителни счетоводни оценки и оповестявания; и
- (е) Контролите, свързани със записите в счетоводните регистри, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за отразяване на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции. (Вж. параграфи А89–А93)

19. Одиторът следва да получи разбиране за това как предприятието комуникира ролята и отговорностите за финансовото отчитане и съществените въпроси, свързани с нея, включително: (вж. параграфи А94–А95)

- (а) комуникациите между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и
- (б) външни комуникации, като например такива с регулаторни органи.

Контролни дейности, имащи отношение към одита

20. Одиторът следва да получи разбиране за контролните дейности, имащи отношение към одита, като това са онези дейности, които одиторът прецени, че е необходимо да разбере, за да оцени рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност и да разработи допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове. Одитът не изисква разбиране на всички контролни дейности, свързани с всеки съществен клас сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет или с всяко твърдение за вярност, имащо отношение към тях. (вж. параграфи А96–А102)

21. При разбирането на контролните дейности на предприятието, одиторът следва да получи разбиране за това по какъв начин предприятието е отговорило на рисковете, възникващи от използване на ИТ. (вж. параграфи А103–А105)

Текущо наблюдение на контролите

22. Одиторът следва да получи разбиране за основните дейности, които предприятието използва, за да наблюдава текущо вътрешния контрол,

имащ отношение към финансовото отчитане, включително дейностите, свързани с тези контролни дейности, които имат отношение към одита и по какъв начин предприятието предприема оздравителни действия във връзка с дефектите в контролите си. (вж. параграфи A106–A108)

23. Ако предприятието разполага с функция „вътрешен одит”,¹ одиторът следва да получи разбиране за естеството на отговорностите на функцията „вътрешен одит”, нейния организационен статут и дейностите, които са изпълнявани или ще бъдат изпълнявани. (вж. параграфи A109–A116)
24. Одиторът следва да получи разбиране за източниците на информацията, използвана в дейностите на предприятието по текущо наблюдение, и основанието, на което ръководството преценява, че информацията е достатъчно надеждна за тази цел. (вж. параграф A117)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения

25. Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения на:

- (а) ниво финансов отчет; и (вж. параграфи A118–A121)
- (б) ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, (вж. параграфи A122–A126)

за да осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури.

26. За тази цел одиторът следва:

- (а) да идентифицира рисковете през целия процес на получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за съответните контроли, свързани с рисковете, както и чрез разглеждане на класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет; (вж. параграфи A127–A128)
- (б) да прецени идентифицираните рискове и да оцени дали те са свързани по-широкообхватно с финансовия отчет като цяло и потенциално засягат редица твърдения за вярност;
- (в) да свърже идентифицираните рискове с това, което може да е грешно на ниво твърдение за вярност, като вземе предвид уместните контроли, които възнамерява да тества; и (вж. параграфи A129–A131)

¹ МОС 610 (преработен) *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 14, дефинира термина „функция „вътрешен одит”” за целите на настоящия МОС.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- (г) да прецени вероятността от отклонение, включително възможността за множество отклонения, и дали потенциалното отклонение е от такава величина, че може да доведе до съществено отклонение.

Рискове, които изискват специално разглеждане при одита

- 27. Като част от оценяването на риска, описано в параграф 25, одиторът следва да определи дали според неговата преценка някой от идентифицираните рискове е съществен. При упражняването на тази преценка одиторът следва да изключи ефектите от идентифицираните контроли, свързани с този риск.
- 28. При упражняване на преценката относно това кои рискове са съществени, одиторът следва като минимум да вземе под внимание:
 - (а) дали рискът е риск от измама;
 - (б) дали рискът е свързан с неотдавнашни съществени икономически, счетоводни или други развития и следователно изисква специално внимание;
 - (в) сложността на сделките и операциите;
 - (г) дали рискът касае съществени сделки и операции със свързани лица;
 - (д) степента на субективност при оценяване на финансовата информация, свързана с риска, особено оценки, включващи широк обхват на несигурност на оценяването; и
 - (е) дали рискът касае съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието, или по друг начин изглеждат необичайни. (вж. параграфи A132–A136)
- 29. Ако одиторът определи, че съществува съществен риск, той следва да получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към този риск. (вж. параграфи A137–A139)

Рискове, за които процедурите по същество, взети самостоятелно, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства

- 30. По отношение на някои рискове одиторът може да прецени, че не е възможно или практически приложимо да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено от изпълнението на процедури по същество. Възможно е тези рискове да са свързани с неточно или непълно отразяване на рутинни и съществени класове сделки и операции или салда по сметки, характеристиките на които често позволяват изключително автоматизирана обработка с малка или

без каквато и да било неавтоматизирана намеса. В такива случаи контролите на предприятието върху тези рискове са съществени за одита и одиторът следва да получи разбиране за тях. (вж. параграфи A140–A142)

Преразглеждане на оценката на риска

31. Оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност може да се промени в процеса на одита с получаването на допълнителни одиторски доказателства. В ситуация, при която одиторът получи одиторски доказателства в резултат на изпълнението на допълнителни одиторски процедури или ако бъде получена нова информация, като тези доказателства или тази информация не съответстват на одиторските доказателства, върху които одиторът първоначално е базирал оценката, одиторът следва да преразгледа оценката и да модифицира по подходящ начин планираните допълнителни одиторски процедури. (вж. параграф A143)

Документация

32. Одиторът следва да включи в одиторската документация:²
- (а) Дискусията между членовете на екипа по ангажимента, когато такава се изисква съгласно параграф 10, и взетите съществени решения;
 - (б) Основните елементи на полученото разбиране за всеки от аспектите на предприятието и средата, в която то функционира, посочени в параграф 11 и за всеки от компонентите на вътрешния контрол, посочени в параграфи 14-24; източниците на информация, от която е получено разбирането; и изпълнените процедури за оценка на риска;
 - (в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, както това се изисква от параграф 25; и
 - (г) Идентифицираните рискове и отнасящите се до тях контроли, за които одиторът е получил разбиране в резултат на изискванията в параграфи 27-30. (вж. параграфи A144–A147)

² МОС 230 *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и A6

Приложение и други пояснителни материали

Процедури за оценка на риска и свързани дейности (вж. параграф 5)

- A1. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол (наричано по-долу "разбиране за предприятието"), е непрекъснат, динамичен процес на събиране, актуализация и анализ на информацията в процеса на одита. Разбирането установява референтна рамка, в която одиторът планира одита и упражнява професионална преценка в процеса на одита, например, когато:
- оценява рисковете от съществени отклонения;
 - определя нивото на същественост съгласно МОС 320;³
 - разглежда уместността на избора и приложението на счетоводна политика и адекватността на оповестяванията във финансовия отчет;
 - идентифицира области, на които може да е необходимо да се обърне специално внимание по време на одита, например, сделки със свързани лица, уместността на ползване от ръководството на принципа на действащо предприятие или преценката на бизнес целта на сделките и операциите;
 - разработва очаквания, които да бъдат ползвани при изпълнението на аналитични процедури;
 - отговаря на оценените рискове от съществени отклонения, включително при разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства; и
 - оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства, като например уместността на предположенията и на устните и писмените изявления на ръководството.
- A2. Информацията, получена чрез изпълнението на процедури за оценка на риска и свързани с нея дейности, може да се използва от одиторите като одиторско доказателство в подкрепа на оценките на рисковете от съществени отклонения. В допълнение, одиторът може да получи одиторски доказателства относно класовете сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност, както и за оперативната ефективност на контролите, макар тези процедури да не са били конкретно планирани като процедури по същество или като тестове на контролите. Одиторът може също да избере да изпълни процедури по същество или тестове на контролите

³ МОС 320 *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

едновременно с процедурите за оценка на риска, ако прецени, че това ще бъде по-ефикасно.

- A3. Одиторът прилага професионална преценка за определяне на степента на разбиране, която е необходима. Първостепенното съображение на одитора е дали разбирането, което е придобито, е достатъчно, за да удовлетвори целта, изложена в настоящия МОС. Задълбочеността на общото разбиране, което се изисква от одитора, е по-малка от тази, притежавана от ръководството при управлението на предприятието.
- A4. Рисквете, които следва да бъдат оценени, включват както дължащите се на грешка, така и дължащите се на измама, като и двата вида риск са обхванати от настоящия МОС. Значението на измамата обаче е такова, че в МОС 240 са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.⁴
- A5. Въпреки че в процеса на придобиване на необходимото разбиране за предприятието (вж. параграфи 11 – 24) от одитора се изисква да изпълни всички процедури за оценка на риска, описани в параграф 6, от него не се изисква да изпълнява всички тези процедури за всеки аспект от това разбиране. Могат да бъдат изпълнени други процедури, когато информацията, която следва да бъде получена от тях, може да е полезна за идентифицирането на рискове от съществени отклонения. Примерите за такива процедури включват:
- Преглед на информация, получена от външни източници, като например търговски и икономически списания; доклади от анализатори, банки или рейтингови агенции; или регулаторни и финансови публикации.
 - Отпращане на проучващи запитвания към правния съветник на предприятието или към експерти – оценители, които предприятието е използвало.

Проучващи запитвания към ръководството, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ и други лица в предприятието (вж. параграф 6(а))

- A6. Голяма част от информацията, получена чрез проучващите запитвания на одитора, се получава от ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане. Одиторът може да получи информация и чрез проучващи запитвания към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, ако предприятието разполага с такава функция, както и към други лица в предприятието.

⁴ МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 12–24

А7. Одиторът може също да получи информация или различна гледна точка при идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, чрез проучващи запитвания към други лица в предприятието и други служители, притежаващи различно ниво на правомощия. Например:

- Проучващите запитвания, отправени към лицата, натоварени с общо управление, могат да помогнат на одитора да разбере средата, в която се изготвят финансовите отчети. МОС 260⁵ посочва важното значение в това отношение на ефикасната двупосочна комуникация за подпомагане на одитора при получаването на информация от лицата, натоварени с общото управление.
- Проучващите запитвания към служители, участващи в иницирирането, обработката или отразяването на сложни или необичайни операции, могат да помогнат на одитора при оценяване уместността на подбора и прилагането на определени счетоводни политики.
- Проучващите запитвания, отправени към правния съветник (юрисконсулт) на предприятието, могат да предоставят информация относно такива въпроси, като съдебни процеси, спазването на законодателството и други нормативни разпоредби, информация за измами или подозрения за измами, засягащи предприятието, гаранции, задължения след продажба, договорености (като например съвместни предприятия) с бизнес партньори и значението на условия по договорите.
- Проучващите запитвания, отправени към служителите по маркетинг и продажби, могат да предоставят информация относно промени в маркетинговите стратегии на предприятието, тенденциите в продажбите или договорните споразумения с неговите клиенти.
- Проучващите запитвания, отправени към звеното за управление на риска (или лицата, изпълняващи такава роля) могат да предоставят информация относно оперативни и регулаторни рискове, които биха могли да засегнат финансовото отчитане.
- Проучващите запитвания, отправени към персонала, ангажиран с информационните системи могат да предоставят информация за промени в тези системи, случаите на срив в системите или контролите или за други рискове, свързани с информационните системи.

⁵ МОС 260 *Комуникация с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 4(б)

- A8. Доколкото получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, е непрекъснат, динамичен процес, проучващите запитвания могат да бъдат отправяни от одитора в течение на целия ангажимент за одит.

Проучващи запитвания към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”

- A9. Ако предприятието разполага с функция „вътрешен одит”, проучващите запитвания към подходящите лица в рамките на тази функция могат да предоставят информация, която да е полезна за одитора при получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Изпълнявайки задачите си, лицата, реализиращи функцията „вътрешен одит” вероятно са получили задълбочено разбиране за дейността и бизнес рисковете на предприятието и може да разполагат с констатации на базата на тази своя работа, например, идентифицирани недостатъци или рискове, свързани с контрола, които констатации биха могли да осигурят важна изходна информация за разбирането на одитора за предприятието, оценяването на риска от страна на одитора или други аспекти на одита. Следователно одиторът прави проучващи запитвания независимо дали очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени.⁶ Особено целесъобразни могат да са проучващите запитвания относно въпроси, които лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” са повдигнали пред лицата, натоварени с общото управление и резултатите от собствения процес на оценка на риска, осъществяван от лицата, изпълняващи тази функция.
- A10. Ако на базата на отговорите на проучващите запитвания на одитора изглежда, че са налице констатации, които биха могли да имат отношение към финансовото отчитане на предприятието и одита, одиторът може да счете за целесъобразно да се запознае със съответните доклади на функцията „вътрешен одит”. Примерите за доклади на функцията „вътрешен одит”, които биха могли да са уместни, включват документацията относно стратегията и планирането на функцията и докладите, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, в които се описват констатациите от проверките, осъществени от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”.

⁶ Съответните изисквания се съдържат в МОС 610 (преработен).

- A11. Освен това, в съответствие с МОС 240,⁷ в случай че функцията „вътрешен одит“ предостави на одитора информация във връзка с действителна измама, подозрения или твърдения за измама, одиторът взема това под внимание, когато идентифицира рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.
- A12. Подходящите лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, към които се отправят проучващите запитвания, са лицата, които по преценка на одитора разполагат с подходящите познания, опит и правомощия, например, ръководителят на вътрешния одит или в зависимост от обстоятелствата други лица, сред тези, изпълняващи въпросната функция. Одиторът може също така да счете за целесъобразно да провежда периодични срещи с тези лица.

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор (вж. параграф 6(a))

- A13. Одиторите на предприятия от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби. Проучващите запитвания към подходящите лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, могат да подпомогнат одиторите при идентифициране на рисковете от съществено неизпълнение на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби и рисковете от недостатъци във вътрешния контрол върху финансовото отчитане.

Аналитични процедури (вж. параграф 6(б))

- A14. Аналитичните процедури, изпълнявани като процедури за оценка на риска, могат да идентифицират аспекти от предприятието, които не са били известни на одитора и могат да го подпомогнат при оценката на рисковете от съществени отклонения, за да осигурят база за разработване и прилагане на процедурите в отговор на оценените рискове. Аналитичните процедури, изпълнявани като процедури за оценка на риска, могат да включват както финансова, така и нефинансова информация, например, съотношението между продажбите и квадратурата на продадената площ или обема на продадените стоки.
- A15. Аналитичните процедури могат да бъдат полезни при идентифицирането на необичайни операции или събития или на суми, съотношения и тенденции, които може да насочват вниманието към въпроси, имащи последици за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимоотношения биха могли да подпомогнат одитора

⁷ МОС 240, параграф 19

при идентифицирането на рискове от съществени отклонения, особено рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама.

- A16. Когато, обаче, тези аналитични процедури ползват данни, обобщени на високо ниво (което може да е така при аналитични процедури, изпълнявани като процедури за оценка на риска), резултатите от тези аналитични процедури предоставят единствено една по-широка първоначална индикация относно това дали е възможно да са налице съществени отклонения. Съответно, в такива случаи, преценката на другата информация, събрана при идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, наред с резултатите от тези аналитични процедури, би могла да подпомогне одитора при разбирането и оценяването на резултатите от аналитичните процедури.

Въпроси, специфични за малките предприятия

- A17. Възможно е някои малки предприятия да не разполагат с междинна или месечна финансова информация, която би могла да бъде използвана за целите на аналитичните процедури. При такива обстоятелства, въпреки че одиторът може да е в състояние да изпълни ограничени аналитични процедури с цел планиране на одита или получаване на определяна информация чрез проучващо запитване, може да е необходимо той да планира изпълнението на аналитични процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения, когато бъде предоставен на разположение ранен проект на финансовия отчет на предприятието.

Наблюдение и фактически проверки (вж. параграф 6(в))

- A18. Наблюдението и фактическата проверка могат да подкрепят проучващите запитвания към ръководството и другите лица, а също и да предоставят информация за предприятието и средата, в която то функционира. Примерите за такива одиторски процедури включват наблюдение или фактическа проверка на следното:

- дейностите на предприятието;
- документи (например бизнес планове и стратегии), регистри и ръководства за вътрешен контрол;
- доклади, изготвени от ръководството (например тримесечни доклади на ръководството и междинни финансови отчети) и от лицата, натоварени с общо управление (например протоколи от заседания на съвета на директорите);
- офисите и производствените помещения на предприятието.

Информация, получена в предходни периоди (вж. параграф 9)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

A19. Предишният опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнявани при предишни одити, могат да предоставят на одитора информация по въпроси като:

- минали отклонения и дали те са били своевременно коригирани;
- естество на предприятието и средата, в която то функционира и вътрешния контрол на предприятието (включително недостатъци във вътрешния контрол);
- съществени промени в предприятието или в неговата дейност, възникнали от предходния финансов период, които могат да подпомогнат одитора при придобиването на достатъчно разбиране за предприятието, така че да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения.

A20. От одитора се изисква да определи дали информацията, получена в предходни периоди, продължава да е уместна, в случай че той възнамерява да ползва тази информация за целите на текущия одит. Това е така, защото промените в контролната среда, например, могат да се отразят върху уместността на информацията, получена през предходната година. За да определи дали са възникнали промени, които биха могли да се отразят върху уместността на тази информация, одиторът може да отправи проучващи запитвания и да изпълни други уместни одиторски процедури, като например “документално обхождане” на съответните системи.

Дискусия в екипа по ангажимента (вж. параграф 10)

A21. Дискусията в екипа по ангажимента относно податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени отклонения:

- дава възможност на по-опитните членове на екипа по ангажимента, включително на съдружника, отговорен за ангажимента, да споделят своите виждания, въз основа на познанията си за предприятието;
- позволява на членовете на екипа по ангажимента да обменят информация относно бизнес рисковете, на които е изложено предприятието, както и за това как и къде финансовият отчет може да е податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка;
- подпомага членовете на екипа по ангажимента да придобият по-добро разбиране за потенциала за възникване на съществени отклонения във финансовия отчет в конкретните области, които са им възложени, и да разберат по какъв начин резултатите от одиторските процедури, които те изпълняват, могат да се отразят върху други аспекти на одита, включително решения за

естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури;

- предоставя база, върху която членовете на екипа по ангажимента да комуникират и споделят нова информация, получена в процеса на одита, която може да се отрази върху оценката на рисковете от съществени отклонения или върху одиторските процедури, изпълнявани за адресиране на тези рискове.

МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки във връзка с дискусията между членовете на екипа по ангажимента относно рисковете от измама.⁸

- A22. Не винаги е необходимо или практически възможно в една дискусия да се включат всички членове (като например в одит, провеждан в множество местоположения), нито е необходимо всички членове на екипа по ангажимента да бъдат информирани за всички решения, взети по време на дискусията. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди въпроси с основните членове на екипа по ангажимента, включително, ако бъде сметено за уместно, със специалисти и с лица, отговорни за одита на компоненти, като делегира дискусията с други лица, вземайки предвид обхвата на комуникацията, която се счита за необходима в целия екип по ангажимента. Може да е полезно изготвянето на комуникационен план, одобрен от съдружника, отговорен за ангажимента.

Въпроси, специфични за малките предприятия

- A23. Редица малки одити се изпълняват изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента (който може да е единственият практикуващ одитор). В такива случаи съдружникът, отговорен за ангажимента е този, който, след като е извършил лично планирането на одита, е отговорен за разглеждането на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка.

Необходимо разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол

Предприятието и средата, в която то функционира

Фактори, свързани с отрасъла, регулаторни и други външни фактори (вж. параграф 11(a))

Фактори, свързани с отрасъла

⁸ МОС 240, параграф 15

A24. Уместните фактори, свързани с отрасъла, включват условията в отрасъла, например конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчици и клиенти и технологичното развитие. Примерите за въпроси, които одиторът може да разгледа, включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и конкуренция в цените;
- циклична или сезонна дейност;
- продуктова технология, свързана с продукцията на предприятието;
- снабдяване с енергия и разходи за нея.

A25. Отрасълът, в който функционира предприятието, може да породи специфични рискове от съществени отклонения, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация. Например, дългосрочните договори могат да съдържат съществени приблизителни оценки за приходите и разходите, които пораждаат рискове от съществени отклонения. В такива случаи е важно екипът по ангажимента да включва членове, притежаващи достатъчни и уместни познания и опит.⁹

Регулаторни фактори

A26. Уместните регулаторни фактори включват регулаторната среда. Тя обхваща, наред с други аспекти, приложимата обща рамка за финансово отчитане и правната и политическа среда. Примерите за въпроси, които одиторът може да разгледа, включват:

- счетоводни принципи и специфични за отрасъла практики;
- регулаторна рамка за регулиран отрасъл;
- законодателство и нормативни разпоредби, които засягат конкретно дейностите на предприятието, включително дейностите по пряк надзор;
- данъчно облагане (корпоративно и друго);
- правителствени политики, които понастоящем засягат осъществяването на дейността на предприятието, като например монетарни, включително валутен контрол, фискални, финансови стимули (например, програми за правителствена помощ) и тарифни режими или други политики за търговски ограничения;
- изисквания, свързани с околната среда, отразяващи се върху отрасъла и върху дейността на предприятието.

⁹ МОС 220 *Контрол върху качеството на одити на финансови отчети*, параграф 14

A27. МОС 250 съдържа някои специфични изисквания, свързани със законовата и регулаторна рамка, приложима към предприятието и отрасъла или сектора, в който то функционира.¹⁰

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A28. По отношение на одита на предприятия от публичния сектор, законите, разпоредбите и решенията на други органи, разполагащи със съответните правомощия, могат да засегнат дейностите на предприятието. Тези елементи са съществени и следва да бъдат разгледани при придобиването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира.

Други външни фактори

A29. Примерите за други външни фактори, засягащи предприятието, които одиторът може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или валутната преоценка.

Естество на предприятието (вж. параграф 11(б))

A30. Разбирането за естеството на предприятието дава възможност на одитора да разбере въпроси като:

- Дали предприятието има сложна структура, например с дъщерни дружества или други компоненти, разположени в няколко различни места. Комплексните структури често са свързани с проблемни въпроси, които биха могли да породят рискове от съществени отклонения. Такива въпроси могат да включват дали репутацията, съвместните предприятия, инвестициите или предприятията със специално предназначение са счетоводно отчетени по подходящ начин.
- Структурата на собственост и взаимоотношенията между собствениците и други лица или предприятия. Разбирането по този въпрос помага за определянето на това дали сделките със свързани лица са идентифицирани и отчетени счетоводно по подходящ начин. МОС 550¹¹ установява изисквания и предоставя насоки относно съобщенията на одитора, уместни по отношение на свързаните лица.

A31. Примерите за въпроси, които одиторът може да разгледа при придобиването на разбиране за естеството на предприятието, включват:

¹⁰ МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф 12

¹¹ МОС 550 *Свързани лица*

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- Стопанските дейности, като:
 - естество на източниците на приходи, продукти или услуги и пазари, включително участие в електронна търговия, като например продажби и маркетингови услуги по Интернет;
 - осъществяване на дейността (например, етапи и методи за производство или дейности, изложени на екологични рискове);
 - сдружения, съвместни предприятия и други дейности, изнасяни извън предприятието;
 - географско разпределение и сегментация на отрасъла;
 - местоположение на производствените съоръжения, складове и офиси, и местоположение и количество на материалните запаси;
 - основни клиенти и важни доставчици на стоки и услуги, споразумения с персонала (включително съществуване на договори с професионалните съюзи, пенсионни и други доходи след прекратяване на трудовото правоотношение, опции за акции или договорености за бонуси и правителствени регулации, свързана с въпроси относно персонала);
 - научноизследователска и развойна дейност и разходи;
 - сделки със свързани лица.
- Инвестиции и инвестиционни дейности, като:
 - планирани или наскоро реализирани придобивания или продажби на инвестиции;
 - инвестиции и разпореждания с ценни книжа и заеми;
 - дейности по капиталови инвестиции;
 - инвестиции в неконсолидирани предприятия, включително сдружения, съвместни предприятия и предприятия със специално предназначение.
- Финансиране и финансови дейности, като:
 - основни дъщерни и асоциирани предприятия, включително консолидирани и неконсолидирани структури;
 - структура на привлечения капитал и свързаните с това условия, включително задбалансови

споразумения за финансиране и лизингови договори;

- лица, в полза на които се упражнява правото на собственост (местни, чуждестранни, бизнес репутация и опит) и свързани лица;
- използване на деривативни финансови инструменти.
- Финансово отчитане, като:
 - счетоводни принципи и специфични за отрасъла практики, включително специфични за отрасъла съществени категории (например, заеми и инвестиции за банки, или научноизследователска и развойна дейност за фармацевтични компании);
 - практики за признаване на приходи;
 - отчитане на справедливи стойности;
 - активи, пасиви, сделки и операции в чуждестранна валута;
 - счетоводно отчитане на необичайни или сложни сделки и операции, включително такива в спорни или нововъзникващи области (например, счетоводно отчитане на компенсации, базирани на акции).

A32. Съществени промени в предприятието спрямо предходните периоди могат да породят или да променят рисковете от съществени отклонения.

Характер на предприятията със специално предназначение

A33. Предприятието със специално предназначение (наричано понякога предприятие със специална инвестиционна цел) е предприятие, което обикновено е създадено с тясна и добре дефинирана цел, като например, осъществяване на лизинг или секюритизация на финансови активи или за осъществяването на научноизследователска и развойна дейност. То може да приеме формата на капиталово дружество, тръст, съдружие или некорпоративно предприятие. Предприятието, от името на което е създадено предприятието със специално предназначение, често може да прехвърля активи в последното (напр. като част от сделка по отписване на финансови активи), да придобие правото да използва активите на последното или да предостави услуги на последното, докато други лица може да осигуряват неговото финансиране. Както посочва МОС 550, в някои ситуации предприятието със специално предназначение може да е свързано лице с въпросното предприятие.¹²

¹² МОС 550, параграф А7

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

A34. Общите рамки за финансово отчитане често съдържат подробни условия, при наличието на които се счита, че е налице контрол, или обстоятелства, при които предприятието със специално предназначение следва да бъде взето под внимание при консолидацията. Тълкуването на изискванията на тези общи рамки често изисква подробни познания за съответните споразумения, в които участва предприятието със специално предназначение.

Избор и прилагане на счетоводна политика от страна на предприятието (вж. параграф 11(в))

A35. Разбирането за избора и прилагането на счетоводната политика от страна на предприятието може да обхваща такива въпроси като:

- Методи, използвани от предприятието за счетоводно отчитане на съществени и необичайни сделки и операции.
- Ефект от съществените счетоводни политики в случай на противоречиви или нововъзникващи области, за които не съществуват меродавни насоки или консенсус.
- Промени в счетоводната политика на предприятието.
- Стандарти за финансово отчитане, закони и нормативни разпоредби, които са нови за предприятието, както и сроковете и начините, по които то ще приложи тези изисквания.

Цели и стратегии и свързаните с тях бизнес рискове (вж. параграф 11(г))

A36. Предприятието осъществява стопанската си дейност в контекста на факторите, свързани с отрасъла, регулаторните и други вътрешни и външни фактори. За да отговори на тези фактори, ръководството на предприятието или лицата, натоварени с общо управление, определят цели, които представляват общите планове на предприятието. Стратегиите представляват подходите, чрез които ръководството възнамерява да постигне целите си. Целите и стратегиите на предприятието могат да се променят с течение на времето.

A37. Бизнес рискът е по-широкообхванат от риска от съществени отклонения във финансовия отчет, въпреки че той включва втория. Бизнес рискът може да възникне в резултат на промени или сложност на операциите. Неотчитането на необходимостта от промяна може също да породи бизнес риск. Бизнес риск може да възникне, например, в резултат на:

- разработване на нови продукти или услуги, които може да не постигнат успех;
- пазар, който дори и ако е успешно развит, не е адекватен, за да поддържа даден продукт или услуга; или

- дефекти в продукт или услуга, които могат да доведат до задължения и риск за репутацията.
- A38. Разбирането за бизнес рисковете, пред които е изправено предприятието, увеличава вероятността от идентифициране на рисковете от съществени отклонения, тъй като повечето бизнес рискове в крайна сметка имат финансови последици и следователно, ефект върху финансовия отчет. Одиторът, обаче, не носи отговорност за идентифициране и оценяване на всички бизнес рискове, тъй като не всички те пораждаят рискове от съществени отклонения.
- A39. Примерите за въпроси, които одиторът може да разгледа при получаването на разбиране за целите, стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които биха могли да породят риск от съществени отклонения във финансовия отчет, включват:
- Събития и новости в отрасъла (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, че предприятието не разполага с персонал или експертни познания за справяне с промените в отрасъла).
 - Нови продукти и услуги (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, че е налице увеличена отговорност във връзка с продуктите).
 - Разширяване на бизнеса (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, че търсенето не е точно преценено).
 - Нови счетоводни изисквания (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, непълното или неподходящо приложение или увеличените разходи).
 - Регулаторни изисквания (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, че е налице повишена експозиция по отношение на въпроси от правен характер).
 - Текущи и бъдещи изисквания за финансиране (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, загубата на финансиране, поради невъзможността на предприятието да удовлетвори изискванията).
 - Ползване на ИТ (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, че системите и процесите са несъвместими).
 - Ефекти от изпълнението на дадена стратегия, в частност ефекти, които ще доведат до нови счетоводни изисквания (потенциален риск, свързан с бизнеса, може да бъде например, непълното или неподходящо внедряване).

- A40. Един бизнес риск може да има като непосредствена последица риска от съществени отклонения за класове сделки и операции, салда по сметки, и оповестявания на ниво твърдение за вярност или на ниво финансов отчет. Например, бизнес риск, възникващ от намаляваща клиентска база, може да повиши риска от съществени отклонения, свързани с оценката на вземанията. Същият риск, обаче, особено в комбинация със свиваща се икономика, може също да има по-дългосрочни последствия, които одиторът разглежда, когато оценява уместността на предположението за действащо предприятие. Следователно, дали даден бизнес риск може да доведе до риск от съществени отклонения, се разглежда в светлината на свързаните с предприятието обстоятелства. Примери за условия и събития, които биха могли да сочат за рискове от съществени отклонения, са посочени в Приложение 2.
- A41. Обикновено ръководството идентифицира бизнес рисковете и разработва подходи за тяхното адресиране. Този процес за оценка на риска е част от вътрешния контрол и е дискутиран в параграф 15 и параграфи A87–A88.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

- A42. По отношение на одита на предприятия от публичния сектор "целите на ръководството" могат да бъдат повлияни от съображения, свързани с публичната отговорност и могат да включват цели, произтичащи от законодателството, нормативните разпоредби или решенията на друг орган със съответните правомощия.

Оценка и преглед на финансовите резултати от дейността на предприятието (вж. параграф 11(д))

- A43. Ръководството и другите лица оценяват и подлагат на преглед онези аспекти, които считат за важни. Оценка на резултатите от дейността, независимо дали външно или вътрешно, оказва натиск върху предприятието. Този натиск на свой ред може да мотивира ръководството да предприеме действия за подобряване на резултатите от дейността или да допусне отклонение във финансовия отчет. Съответно, разбирането на оценките за резултатите от дейността на предприятието подпомага одитора при преценката на това дали този натиск за постигане на целевите показатели за резултатите от дейността може да доведе до действия на ръководството, които повишават рисковете от съществени отклонения, включително такива, дължащи се на измама. За изискванията и насоките по отношение на рисковете от измама вижте МОС 240.
- A44. Оценката и прегледът на финансовите резултати от дейността на предприятието не са еднозначни с текущото наблюдение на контролите (разгледано като компонент от вътрешния контрол в параграфи A106–

A117), макар да е възможно техните цели да се припокриват:

- оценката и прегледът на резултатите от дейността са насочени към това да се установи дали стопанските резултати отговарят на целите, заложиени от ръководството (или от трети страни).
- текущото наблюдение на контролите се занимава конкретно с ефективното функциониране на вътрешния контрол.

В някои случаи, обаче, показателите за резултатността също предоставят информация, която дава възможност на ръководството да идентифицира недостатъци във вътрешния контрол.

A45. Примерите за вътрешно генерирана информация, използвана от ръководството за оценка и преглед на финансовите резултати, които одиторът може да разгледа, включват:

- Основни показатели за резултатите от дейността (финансови и нефинансови) и основни съотношения, тенденции и оперативни статистически данни.
- Анализ на финансовите резултати в различните периоди.
- Бюджети, прогнози, анализи на отклоненията, сегментна информация и отчети за резултатите от работата на подразделения, отдели или други нива.
- Оценки за резултатите от работата на служителите и бонусна политика.
- Сравнение на резултатите от дейността на предприятието с тези на конкурентите.

A46. Външни страни могат също да оценяват и извършват преглед на финансовите резултати от дейността на предприятието. Например, външна информация, като доклади на анализатори и агенции за кредитен рейтинг, могат да представляват полезна информация за одитора. Често подобни доклади могат да бъдат получени от одитираното предприятие.

A47. Вътрешните оценки могат да очертаят неочаквани резултати или тенденции, налагащи ръководството да определи причината за тях и да предприеме корективни действия (включително, в някои случаи, своевременно разкриване и коригиране на отклонения). Оценка за резултатите от дейността могат също да покажат на одитора, че действително съществуват рискове от съществени отклонения в съответния финансов отчет. Например, оценките за резултатите от дейността могат да покажат, че предприятието се разраства необичайно бързо или има необичайна рентабилност в сравнение с други предприятия в същия отрасъл. Подобна информация, особено ако бъде

комбинирана с други фактори, например бонуси, базирани на резултатите от дейността или стимулиращо възнаграждение, може да сочи за потенциален риск от предубеденост на ръководството при изготвянето на финансов отчет.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A48. Често по-малките предприятия не разполагат с процеси за оценка и преглед на финансовите резултати от дейността. Едно проучващо запитване към ръководството може да разкрие, че то разчита на определени основни показатели за оценяване на финансовите резултати от дейността и за предприемане на подходящи действия. Ако това проучващо запитване покаже липса на оценка или преглед на резултатите от дейността, може да е налице повишен риск отклоненията да не бъдат разкрити и коригирани.

Вътрешен контрол на предприятието (вж. параграф 12)

A49. Разбирането за вътрешния контрол подпомага одитора при идентифицирането на видовете потенциални отклонения и факторите, които засягат рисковете от съществени отклонения, както и при разработването на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

A50. Изложеният по-долу материал за приложението на вътрешния контрол е представен в четири раздела, както следва:

- Общ характер и особености на вътрешния контрол
- Контроли, имащи отношение към одита
- Естество и обхват на разбирането за уместните контроли
- Компоненти на вътрешния контрол

Общ характер и особености на вътрешния контрол

Цел на вътрешния контрол

A51. Вътрешният контрол се разработва, внедрява и поддържа с цел адресиране на идентифицираните бизнес рискове, които застрашават постигането на която и да било от целите на предприятието, свързани с:

- надеждността на финансовото отчитане на предприятието;
- ефикасността и ефективността на неговата дейност; и
- спазването от страна на предприятието на приложимите закони и нормативни разпоредби.

Начинът, по който се проектира, внедрява и поддържа вътрешния контрол е различен в зависимост от големината и сложността на

предприятието.

Въпроси, специфични за малките предприятия

- A52. По-малките предприятия могат да използват не толкова структурирани средства и по-прости процеси и процедури за постигане на целите си.

Ограничения на вътрешния контрол

- A53. Независимо колко ефективен е вътрешният контрол, той може да предостави на предприятието само разумна степен на сигурност, че целите на предприятието, свързани с финансовото отчитане, се постигат. Вероятността за тяхното постигане се влияе от вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Те включват реалността, че човешката преценка в процеса на вземане на решения може да е погрешна, както и че поради човешка грешка могат да възникнат дефекти във вътрешния контрол. Например, може да е налице грешка в проектирането или в изменението на даден контрол. Аналогично, функционирането на даден контрол може да не е ефективно, например, когато информацията, изготвена за целите на вътрешния контрол (например, отчет за изключение), не се използва ефективно, тъй като лицето, отговарящо за прегледа на информацията, не разбира нейната цел и не съумява да предприеме подходящи действия.
- A54. Освен това, контролите могат да бъдат заобиколени на база тайно споразумение между две или повече лица или чрез неподходящо пренебрегване и заобикаляне на вътрешния контрол от страна на ръководството. Например, ръководството може да сключи допълнителни споразумения с клиенти, които променят условията на стандартните договори за продажба на предприятието, което може да доведе до неправилно признаване на приходи. Също така проверките за редакции в дадена софтуерна програма, които са проектирани с цел идентифициране и докладване на сделки и операции, надвишаващи определени кредитни лимити, могат да бъдат заобиколени или изключени.
- A55. В допълнение, при проектирането и внедряването на контроли, ръководството може да направи преценки относно естеството и обхвата на контролите, които то избира да внедри, както и относно естеството и обхвата на рисковете, които то избира да поеме.

Въпроси, специфични за малките предприятия

- A56. Често малките предприятия имат по-малко служители, което може да ограничи степента, в която е практически възможно разделението на задълженията. В едно малко предприятие, ръководено от собственика, обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

ефективен надзор, отколкото в едно по-голямо предприятие. Този надзор може да компенсира като цяло по-ограничените възможности за разделение на задълженията.

- A57. От друга страна собственикът–управител може да има повече възможности да пренебрегва и заобикаля контролите, тъй като системата за вътрешен контрол е по-малко структурирана. Одиторът взема това под внимание, когато идентифицира рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.

Разделяне на вътрешния контрол на компоненти

- A58. Разделянето на вътрешния контрол на следните пет компонента за целите на настоящия МОС предоставя полезна рамка за одиторите при преценката на това как различните аспекти на вътрешния контрол на предприятието могат да се отразят на одита:

- (а) контролна среда;
- (б) процес на предприятието за оценка на риска;
- (в) информационна система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане и комуникации;
- (г) контролни дейности; и
- (д) текущо наблюдение на контролите.

Разделението не отразява непременно начина, по който дадено предприятие проектира, внедрява и поддържа вътрешния контрол или начина, по който то може да класифицира всеки конкретен компонент. Одиторите могат да използват терминология или рамки, различни от използваните в настоящия МОС, за да опишат разнообразните аспекти на вътрешния контрол и техния ефект върху одита, в случай че са адресирани всички компоненти, описани в настоящия МОС.

- A59. Материалите по приложението, свързани с петте компонента на вътрешния контрол, доколкото те имат отношение към одита на финансовия отчет, са изложени в параграфи A76–A117 по-долу. Приложение 1 предоставя допълнително обяснение на тези компоненти на вътрешния контрол.

Характеристики на неавтоматизираните и автоматизираните елементи на вътрешния контрол, имащи отношение към оценката на риска от страна на одитора

- A60. Системата за вътрешен контрол на предприятието съдържа неавтоматизирани, а често и автоматизирани елементи. Характеристиките на неавтоматизираните и автоматизираните

елементи имат отношение към оценката на риска от страна на одитора и към допълнителните одиторски процедури, базирани на нея.

A61. Използването на неавтоматизирани или автоматизирани елементи на вътрешния контрол често се отразява върху начина, по който се инициират, отразяват, обработват и отчитат сделките и операциите:

- Контролите в една неавтоматизирана система могат да включват такива процедури като одобрения и прегледи на сделките и операциите, както и равнения и проследяване на равняваните позиции. Като алтернатива, предприятието може да използва автоматизирани процедури за инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделките и операциите, в който случай документацията в електронен формат заменя документите на хартиен носител.
- Контролите в ИТ системите включват комбинация от автоматизирани контроли (например, контроли, заложиени в компютърните програми) и неавтоматизирани контроли. В допълнение, неавтоматизираните контроли могат да бъдат независими от ИТ, могат да използват информация, изготвена от ИТ, или могат да бъдат ограничени до текущо наблюдение на ефективното функциониране на ИТ и на автоматизираните контроли и обработка на изключенията. Когато се използват ИТ за инициране, отразяване, обработка или отчитане на сделките и операциите или други финансови данни за включване във финансовия отчет, системите и програмите могат да включват контроли, свързани със съответните твърдения за вярност за съществените сметки, или могат да бъдат изключително важни за ефективното функциониране на неавтоматизираните контроли, които зависят от ИТ.

Комбинацията от неавтоматизирани и автоматизирани елементи на вътрешния контрол на предприятието варира в зависимост от естеството и сложността при използването на ИТ от страна на предприятието.

A62. По принцип ИТ е от полза за вътрешния контрол на предприятието, като дава възможност на предприятието:

- да прилага последователно предварително определени бизнес правила и да извършва сложни изчисления при обработката на големи по обем сделки и операции или данни;
- да подобрява навременността, наличието и точността на информацията;

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- да улеснява допълнителния анализ на информацията;
- да повишава способността за текущо наблюдение на резултатите от дейността на предприятието и неговите политики и процедури;
- да намалява риска от заобикаляне на контролите; и
- да повишава способността за постигане на ефективно разделение на задълженията чрез прилагане на контроли за сигурност в приложните програми, базите данни и операционните системи.

A63. ИТ поражда и специфични рискове за вътрешния контрол на предприятието, включително например:

- Разчитане на системи или програми, които обработват данните неточно, обработват неточни данни или и двете.
- Неоторизиран достъп до данни, което може да доведе до унищожаването им или до неподходящи промени в тях, включително отразяването на неоторизирани или несъществуващи сделки и операции, или неточно отразяване на сделките и операциите. Конкретни рискове могат да възникнат когато множество потребители имат достъп до една обща база данни.
- Възможност за ИТ персонала да получи права за достъп извън необходимите за изпълнението на възложените им отговорности, като по този начин се нарушава принципа за разделение на задълженията.
- Неоторизирани промени в данните в главни файлове.
- Неоторизирани промени в системите или програмите.
- Неизвършване на необходимите промени в системите или програмите.
- Нецелесъобразна неавтоматизирана намеса.
- Потенциална загуба на данни или невъзможност за достъп до тях, когато това е необходимо.

A64. Неавтоматизираните елементи на вътрешния контрол могат да бъдат по-подходящи, когато се изискват преценка и решение по усмотрение на лицето, като например при следните обстоятелства:

- големи, необичайни или еднократни сделки и операции;
- обстоятелства, при които е трудно да бъдат дефинирани, да се очакват или да се предвидят грешките;
- при променящи се обстоятелства, които изисква намесата

на контрол извън обхвата на съществуващия автоматизиран контрол;

- При текущо наблюдение на ефективността на автоматизираните контроли.

A65. Неавтоматизираните елементи във вътрешния контрол може да са по-малко надеждни от автоматизираните, тъй като те могат да бъдат заобиколени, игнорирани или пренебрегвани по-лесно, а те са и по-податливи на прости грешки. Следователно не може да се предположи последователност при прилагането на неавтоматизиран елемент на контрол. Неавтоматизираните елементи на контрола могат да бъдат не толкова подходящи при следните обстоятелства:

- Сделки и операции с големи обеми или повтарящи се сделки и операции, или ситуации, при които грешки, които биха могли да бъдат очаквани или предвидени, могат да бъдат предотвратени, или разкрити и коригирани, чрез контролните параметри, които са автоматизирани.
- Контролни дейности, при които могат по подходящ начин да бъдат разработени и автоматизирани специфични начини за упражняване на контрол.

A66. Степента и естеството на рисковете за вътрешния контрол варират в зависимост от характера и спецификата на информационната система на предприятието. Предприятието отговаря на рисковете, възникващи от използването на ИТ или от използването на неавтоматизирани елементи във вътрешния контрол, като установява ефективни контроли в светлината на спецификата на неговата информационна система.

Контроли, имащи отношение към одита

A67. Налице е пряко взаимоотношение между целите на предприятието и контролите, които то внедрява, за да осигури разумна степен на сигурност за тяхното постигане. Целите на предприятието и следователно контролите са свързани с финансовото отчитане, операциите и спазването на изискванията; не всички тези цели и контроли, обаче, имат отношение към оценката на риска от страна на одитора.

A68. Факторите, имащи отношение към преценката на одитора относно това дали даден контрол, индивидуално или в комбинация с други, е съществен за одита, може да включва такива въпроси като например:

- нивото на същественост;
- значимостта на съответния риск;
- размера на предприятието;

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- естеството на бизнеса на предприятието, включително характерните черти на неговата организационна структура и структурата на собствеността му;
- разнообразието и сложността на сделките и операциите на предприятието;
- приложимите законови и регулаторни изисквания;
- обстоятелствата и приложимия компонент на вътрешния контрол;
- естеството и сложността на системите, които са част от вътрешния контрол на предприятието, включително използването на обслужващи организации;
- дали и по какъв начин даден специфичен контрол, индивидуално или в комбинация с други, предотвратява или разкрива и коригира съществени отклонения.

A69. Контролите върху пълнотата и точността на информацията, изготвена от предприятието, могат да имат отношение към одита, ако одиторът възнамерява да използва тази информация при разработването и изпълнението на допълнителни процедури. Контролите, свързани с целите на оперативната дейност и спазването на изискванията, могат да имат отношение към одита, ако се отнасят за данни, които одиторът оценява или използва при прилагането на одиторските процедури.

A70. Вътрешният контрол върху опазването на активите от неоторизирано придобиване, използване или разпореждане може да включва контроли, свързани както с финансовото отчитане, така и с оперативните цели. Разглеждането от страна на одитора на тези контроли обикновено се ограничава до онези, които имат отношение към надеждността на финансовото отчитане.

A71. Предприятието обикновено разполага с контроли, свързани с неговите цели, които нямат отношение към одита и следователно не следва да бъдат разглеждани. Например, едно предприятие може да разчита на усъвършенствана система от автоматизирани контроли за осигуряването на ефикасна и ефективна дейност (като например системата за автоматизирани контроли за поддържане на разписанията на полетите в една авиокомпания), но тези контроли обикновено нямат отношение към одита. Нещо повече, въпреки че вътрешният контрол е приложим за цялото предприятие или за което и да било от оперативните му звена или бизнес процеси, разбирането на вътрешния контрол, свързан с всяко оперативно звено и бизнес процес, може да не е съществено за одита.

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор

A72. Одиторите в публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например да докладват за спазването на изискванията на определен кодекс за практика. Те също могат да имат отговорности да докладват и за спазването на изискванията на законодателството, нормативните разпоредби или решенията на друг орган със съответните правомощия. В резултат на това прегледът на вътрешния контрол от тяхна страна може да бъде по-широкообхватен и по-подробен.

Естество и обхват на разбирането за уместните контроли (вж. параграф 13)

A73. Оценка на проектирането на даден контрол включва разглеждане на това дали този контрол, индивидуално или в комбинация с други контроли, е в състояние ефективно да предотврати или да разкрие и коригира съществени отклонения. Внедряването на даден контрол означава, че той съществува и че предприятието го използва. Няма смисъл да се оценява приложението на контрол, който не е ефективен, затова първо се разглежда неговото проектиране. Неподходящо проектиран контрол може да представлява съществен недостатък във вътрешния контрол.

A74. Процедурите за оценка на риска за получаване на одиторски доказателства относно проектирането и внедряването на съответните контроли могат да включват:

- отправяне на проучващи запитвания към персонала на предприятието;
- наблюдение на прилагането на специфични контроли;
- фактическа проверка на документи и отчети;
- проследяване на сделките и операциите в информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане.

Проучващите запитвания обаче, взети сами по себе си, не са достатъчни за тази цел.

A75. Придобиването на разбиране за контролите на предприятието не е достатъчно за тестването на тяхната оперативна ефективност, освен ако не е налице автоматизация, която осигурява последователното им функциониране. Например, получаването на одиторски доказателства относно приложението на даден неавтоматизиран контрол в определен момент във времето не предоставя одиторски доказателства относно оперативната ефективност на този контрол в други моменти през одитирания период. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката (вж. параграф A62), обаче, изпълнението на одиторски процедури за определяне на това дали даден автоматизиран контрол е приложен, може да служи като тест за оперативната ефективност на

този контрол, в зависимост от оценката на одитора и тестването на контроли, например контроли върху промените в програмата. Тестовите за оперативната ефективност на контролите са описани допълнително в МОС 330.¹³

Компоненти на вътрешния контрол — контролна среда (вж. параграф 14)

- A76. Контролната среда включва функциите за общо управление и ръководните функции, както и нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление и членовете на ръководството по отношение на вътрешния контрол и неговото значение за предприятието. Контролната среда задава общата нагласа в организацията като по този начин влияе върху осъзнаването на контрола от страна на служителите.
- A77. Елементите на контролната среда, които биха могли да са уместни при придобиването на разбиране за нея, включват следното:
- (а) *Комуникация и налагане на изпълнението на изискванията за почтеност и етичните ценности* — това са съществени елементи, които влияят върху ефективността на проектирането, администрирането и текущото наблюдение на контролите.
 - (б) *Ангажимент за компетентност* — въпроси като например вземането под внимание от страна на ръководството на нивата на компетентност необходими за конкретни позиции и начина, по който тези нива се изразяват в изисквани умения и познания.
 - (в) *Участие на лицата, натоварени с общото управление* — качества на лицата, натоварени с общо управление, като:
 - тяхната независимост от ръководството;
 - техните опит и позиция;
 - степента на тяхното участие и информацията, която получават, както и внимателното наблюдение на дейността;
 - целесъобразността на техните действия, включително степента, в която трудните въпроси се повдигат пред ръководството и се проследява тяхното решаване, както и взаимодействието на тези лица с вътрешните и външни одитори.

¹³ МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове

- (г) *Философия и оперативен стил на ръководството* – характеристики, като:
- подход на ръководството към поемането и управлението на бизнес рискове;
 - отношение на ръководството и действия, свързани с финансовото отчитане;
 - отношение на ръководството към обработката на информацията и счетоводните функции и персонал.
- (д) *Организационна структура* – общата рамка, съгласно която дейностите на предприятието за постигане на неговите цели се планират, изпълняват, контролират и преглеждат.
- (е) *Възлагане на правомощия и отговорности* – въпроси като например по какъв начин се възлагат правомощия и отговорности за оперативните дейности и по какъв начин са установени взаимоотношенията за отчетност и докладване и йерархията за оторизация.
- (ж) *Политика и практика по отношение на човешките ресурси* – политика и практика, които са свързани например с подбор, въвеждане, обучение, оценка, консултиране, повишение, възнаграждения и мерки за отстраняване на слабости.

Одиторски доказателства за елементите на контролната среда

- A78. Уместни одиторски доказателства могат да бъдат получени чрез комбинация от проучващи запитвания и други процедури за оценка на риска, като проучващи запитвания за потвърждение чрез наблюдение или фактическа проверка на документи. Така например, чрез проучващи запитвания към ръководството и служителите одиторът може да придобие разбиране за това по какъв начин ръководството комуникира със служителите своите виждания за бизнес практики и етичното поведение. След това одиторът може да определи дали са въведени съответни контроли, като разгледа, например, дали ръководството разполага с кодекс за поведение в писмена форма и дали то действа по начин, който съответства на този кодекс.
- A79. Одиторът може да вземе под внимание и начина, по който ръководството е отговорило на констатациите и препоръките на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ по отношение на идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към одита, включително дали и как тези отговори са били приложени и дали впоследствие са били подложени на оценка от страна на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“.

Ефект на контролната среда върху оценката на рисковете от съществени отклонения

- A80. Някои елементи от вътрешния контрол на предприятието имат всеобхватен ефект върху оценката на рисковете от съществени отклонения. Например, съзнанието за контрол в предприятието се влияе съществено от лицата, натоварени с общо управление, тъй като една от техните роли е да урівновесяват натиска върху ръководството по отношение на финансовото отчитане, който може да възникне от изискванията на пазара или от схемите за възнаграждения. Следователно, ефективността на проектирането на контролната среда във връзка с участието на лицата, натоварени с общо управление, се влияе от въпроси като например:
- Тяхната независимост от ръководството и способността им да оценяват неговите действия.
 - Дали разбират бизнес сделките и операциите на предприятието.
 - Степента, в която те оценяват дали финансовите отчети са изготвени в съответствия с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A81. Един активен и независим съвет на директорите може да повлияе върху философията и оперативния стил на висшето ръководство. Други елементи, обаче, могат да бъдат по-ограничени по отношение на техния ефект. Например, независимо че политиката и практиката във връзка с човешките ресурси, фокусиращи се върху наемането на компетентен финансов, счетоводен и ИТ персонал, биха могли да намалят риска от грешки при обработката на финансова информация, те може да не са в състояние да смекчат силно изразена склонност на висшето ръководство за надценяване на печалбите.
- A82. Съществуването на удовлетворителна контролна среда може да бъде положителен фактор, когато одиторът оценява рисковете от съществени отклонения. Независимо че може да намали риска от измама, обаче, удовлетворителната контролна среда не е абсолютен възпиращ фактор за измамата. Обратното, недостатъци в контролната среда могат да накърнят ефективността на контролите, в частност по отношение на измамата. Например, невъзможността на ръководството да ангажира достатъчни ресурси за адресиране на рискове, свързани със сигурността на ИТ, може да окаже негативно влияние върху контролната среда, като позволи в компютърните програми или данни да се направят неподходящи промени, или да бъдат обработени неоторизирани сделки и операции. Както е обяснено в МОС 330,

контролната среда влияе също и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури на одитора.¹⁴

- A83. Сама по себе си контролната среда не предотвратява, нито разкрива и коригира, съществени отклонения. Тя може обаче да повлияе върху оценката на одитора за ефективността на други контроли (например, текущото наблюдение върху контролите и функционирането на специфични контролни дейности) и по този начин върху оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения.

Въпроси, специфични за малките предприятия

- A84. Контролната среда в малките предприятия много вероятно се различава от тази в по-големите. Например, възможно е лицата, натоварени с общото управление, в малките предприятия да не включват независим или външен член, а ролята за общо управление, когато няма други собственици, може да се поема директно от собственика–управител. Естеството на контролната среда може също да повлияе върху значението на други контроли или отсъствието на такива. Например, активното участие на собственика–управител може да смекчи определени рискове, възникващи от разделението на задълженията в едно малко предприятие; то, обаче, може да увеличи други рискове, например, риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите.
- A85. В допълнение, одиторските доказателства за елементите на контролната среда при по-малките предприятия може да не са на разположение в документална форма, в частност, когато комуникациите между ръководството и останалия персонал са неофициални, но въпреки това ефективни. Например, малките предприятия може да не разполагат с кодекс за поведение в писмена форма, а вместо това да развиват култура, която подчертава важното значение на почтеността и етичното поведение чрез устни комуникации и пример от страна на ръководството.
- A86. Следователно, нагласите, информираността и действията на ръководството или на собственика–управител са от особена важност за разбирането от страна на одитора на контролната среда в по-малките предприятия.

Компоненти на вътрешния контрол —процесът на предприятието за оценка на риска (вж. параграф 15)

- A87. Процесът на оценяване на риска от страна на предприятието представлява базата за начина, по който ръководството определя рисковете, които следва да бъдат управлявани. Ако този процес е подходящ при конкретните обстоятелства, включително естеството,

¹⁴ МОС 330, параграфи А2–А3

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

размера и сложността на предприятието, той подпомага одитора при идентифицирането на рисковете от съществени отклонения. Дали процесът на оценяване на риска от страна на предприятието е подходящ при конкретните обстоятелства е въпрос на преценка.

Въпроси, специфични за малките предприятия (вж. параграф 17)

A88. В едно малко предприятие е малко вероятно да има установен процес за оценяване на риска. В такива случаи е вероятно ръководството да идентифицира рисковете чрез прякото си участие в дейността. Независимо от обстоятелствата, обаче, все пак са необходими проучващи запитвания относно идентифицираните рискове и как те са адресирани от ръководството.

Компоненти на вътрешния контрол — информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане, и комуникация

Информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане (вж. параграф 18)

A89. Информационната система, имаща отношение към целите на финансовото отчитане, която включва счетоводната система, се състои от процедурите и документацията, разработени и установени с цел:

- инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделки и операции на предприятието (както и събития и условия) и поддържане на отчетност за свързаните с тях активи, пасиви и собствен капитал;
- разрешаване на проблеми с неправилна обработка на сделки и операции, например, автоматизирани файлове за неуточнени позиции и процедури, следвани за своевременно изчистване на задържаните неуточнени позиции;
- обработка и отчитане на случаи на пренебрегване и заобикаляне на системите или преодоляване на контролите;
- прехвърляне на информацията от системите за обработка на сделките и операциите в главната книга;
- обхващане на информация, съществена за финансовото отчитане на събития и условия, различни от сделки и операции, като например амортизация на материални и нематериални активи и промени в събираемостта на вземанията; и
- гарантиране, че изискваната за оповестяване от приложимата обща рамка за финансово отчитане информация е събрана, отразена, обработена, обобщена и че е подходящо отчетена във финансовия отчет.

Счетоводни записвания

- A90. Информационната система на предприятието обикновено включва използването на стандартни счетоводни записвания, които се изискват като повтарящи се действия за отразяването на сделките и операциите. Примери за това могат да бъдат счетоводни записвания за отразяване на продажби, покупки и изплащане на парични средства в главната книга, или за отразяване на приблизителни счетоводни оценки, които периодично се правят от ръководството, като например промени в приблизителната оценка за несъбираемите вземания.
- A91. Процесът на финансово отчитане на предприятието също включва използването на нестандартни счетоводни записвания за отразяване на неповтарящи се, необичайни сделки и операции или корекции. Примерите за такива записвания включват консолидационни корекции и записвания, свързани с бизнес комбинация или освобождаване от инвестиция, или неповтарящи се приблизителни оценки, например обезценка на актив. В неавтоматизирани системи за главни книги, нестандартните счетоводни записвания могат да бъдат идентифицирани чрез проверки на книгите, регистрите и поддържащата документация. Когато се използват автоматизирани процедури за поддържане на главната книга и за изготвяне на финансовия отчет, тези записвания може да съществуват единствено в електронен формат и следователно може да бъдат идентифицирани полесно чрез използването на компютърно подпомогнати одиторски техники.

Свързаните с информационната система бизнес процеси

- A92. Бизнес процесите на предприятието представляват дейности, предвидени за:
- разработване, покупка, производство, продажба и дистрибуция на продуктите и услугите на предприятието;
 - гарантиране спазването на законите и нормативните разпоредби; и
 - отразяване на информацията, включително счетоводна информация и информация за целите на финансовото отчитане.

Бизнес процесите водят до сделки и операции, които се отразяват, обработват и отчитат от информационната система. Придобиването на разбиране за бизнес процесите на предприятието, което включва и начина, по който възникват сделките и операциите, подпомага одитора при придобиването на разбиране за информационната система на предприятието, имаща отношение към финансовото отчитане, по

начин, който е подходящ при съществуващите за предприятието обстоятелства.

Въпроси, специфични за малките предприятия

А93. Информационните системи и свързаните с тях бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане в малките предприятия, вероятно няма да бъдат толкова усъвършенствани както тези в по-големите предприятия, но тяхната роля е също толкова важна. Малките предприятия с активно участие на ръководството може да не се нуждаят от подробни описания на счетоводните процедури, сложна счетоводна документация или писмени политики. Следователно, разбирането на системите и процесите на предприятието може да е по-лесно при одита на малки предприятия и може да зависи повече от проучващи запитвания, отколкото от преглед на документацията. Необходимостта от придобиване на разбиране обаче остава изключително важна.

Комуникация (вж. параграф 19)

А94. Комуникацията от страна на предприятието на ролите и отговорностите във финансовото отчитане и на важни въпроси, свързани с него, включва осигуряването на разбиране за индивидуалните роли и отговорности, свързани с вътрешния контрол върху финансовото отчитане. Тя включва такива въпроси, като например степента, в която персоналът разбира по какъв начин дейностите му в информационната система за финансово отчитане, са свързани с работата на други лица и средствата за докладване на изключенията до подходящото по-високо ниво в предприятието. Комуникацията може да е под формата например на ръководства за политика и ръководства за финансово отчитане. Откритите канали за комуникация помагат за гарантиране, че изключенията се докладват и по отношение на тях се предприемат действия.

Въпроси, специфични за малките предприятия

А95. В едно малко предприятие комуникацията може да е по-малко структурирана и да е по-лесна за реализация, отколкото в едно голямо предприятие, поради по-малкото нива на отговорност и по-голямата видимост на ръководството и това, че то е по-лесно достъпно.

Компоненти на вътрешния контрол — контролни дейности, имащи отношение към одита (вж. параграф 20)

А96. Контролните дейности представляват политика и процедури, които помагат да се гарантира, че нарежданията на ръководството се изпълняват. Контролните дейности, независимо дали в рамките на ИТ или на неавтоматизирани системи, имат различни цели и се прилагат към различни организационни и функционални нива. Примерите за

специфични контролни дейности включват такива, свързани със следното:

- оторизация;
- прегледи на резултатите от дейността;
- обработка на информацията;
- физически контроли;
- разделение на задълженията.

A97. Контролните дейности, имащи отношение към одита са:

- тези, които се изисква да бъдат третирани като такива, а именно контролните дейности, отнасящи се до същественият риск и до рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, съгласно изискванията съответно на параграфи 29 и 30; или
- тези, които според преценката на одитора се считат за имащи отношение към одита.

A98. Преценката на одитора за това дали дадена контролна дейност има отношение към одита се влияе от риска, който одиторът е идентифицирал, че може да породите съществено отклонение и от това дали одиторът счита, че вероятно ще бъде уместно да тества оперативната ефективност на контрола при определяне на обхвата на тестовите по същество.

A99. Фокусът на одитора може да е върху идентифицирането и получаването на разбиране за контролни дейности, които адресират области, в които той счита, че е вероятно рисковете от съществени отклонения да бъдат по-високи. Когато няколко контролни дейности постигат една и съща цел, е необходимо да се придобие разбиране за всяка от контролните дейности, свързани с тази цел.

A100. Познанията на одитора за наличието или липсата на контролни дейности, получени от разбирането на другите компоненти на вътрешния контрол, подпомагат одитора при определянето дали е необходимо да отдели допълнително внимание за придобиване на разбиране за контролните дейности.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A101. Концепциите, залегнали в основата на контролните дейности в малките предприятия, вероятно са сходни с тези в големите, но степента на формалност, с която те действат, може да варира. В допълнение, малките предприятия може да сметат, че определени видове контролни

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

дейности не са уместни, поради контролите, които се прилагат от ръководството. Например, правомощието единствено на ръководството за определяне на кредитен лимит на клиенти и за одобряване на съществени покупки, може да осигури строг контрол върху важни салда по сметки и сделки и операции, като намали или елиминира необходимостта от по-задълбочени контролни дейности.

A102. Контролните дейности, уместни при одита на едно по-малко предприятие, вероятно биха били свързани с основните цикли на сделките и операциите, като например приходите, покупките и разходите за персонала.

Рискове, възникващи от ИТ (вж. параграф 21)

A103. Използването на ИТ се отразява върху начина, по който се изпълняват контролните дейности. От гледната точка на одитора, контролите върху ИТ системите са ефективни, когато те поддържат целостта на информацията и сигурността на данните, които тези системи обработват и включват ефективни общи ИТ контроли и контроли върху приложните програми.

A104. Общите ИТ контроли представляват политика и процедури, които са свързани с редица приложни програми и подпомагат ефективното функциониране на контролите върху приложните програми. Те са приложими към средата на основната рамка, на мини-рамката и на крайните потребители. Общите ИТ контроли, които поддържат целостта на информацията и сигурността на данните, обикновено включват контроли върху:

- центровете за данни и функционирането на мрежите;
- придобиването, промяната и поддръжката на системен софтуер;
- промените в програмите;
- сигурността на достъпа;
- придобиването, разработването и поддръжката на приложните системи.

Те се прилагат като цяло, за да се адресират рисковете, посочени в параграф A63 по-горе.

A105. Контролите върху приложните програми представляват неавтоматизирани или автоматизирани процедури, които обикновено функционират на ниво бизнес процес и са приложими към обработката на индивидуални приложни програми. Контролите върху приложните програми могат да бъдат превантивни или разкриващи по своя характер и са предвидени да гарантират целостта на счетоводните регистри и документация. Съответно, контролите върху приложните програми са

свързани с процедури, използвани за инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделки и операции или други финансови данни. Тези контроли помагат да се гарантира, че се оторизират възникнали сделки и операции и че те се отразяват и обработват пълно и точно. Примерите включват проверки за редакцията на входящи данни и проверки за последователността на номерацията с неавтоматизирано проследяване на докладите за изключения или корекция в точката на въвеждане на данни.

Компоненти на вътрешния контрол — текущо наблюдение на контролите (вж. параграф 22)

A106. Текущото наблюдение на контролите е процес за оценка на ефективността на резултатите от функционирането на вътрешния контрол във времето. То включва своевременна оценка на ефективността на контролите и предприемане на необходимите оздравителни действия. Ръководството извършва текущо наблюдение на контролите чрез текущи дейности, отделни оценки или комбинация от двете. Текущите дейности по наблюдение често са вградени в нормалните повтарящи се дейности на предприятието и включват регулярни управленски и надзорни дейности.

A107. Дейностите на ръководството по текущо наблюдение могат да включват използването на информация от комуникации с външни лица, като например жалби на клиенти и коментари на регулаторни органи, които може да показват проблеми или да посочват области, нуждаещи се от подобрене.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A108. Текущото наблюдение на контрола от страна на ръководството често се реализира чрез прякото участие на ръководството или на собственика–управител в дейността. Това участие често идентифицира съществени отклонения от очакванията и неточности във финансовите данни, което води до оздравителни действия в контрола.

Функция „вътрешен одит“ в предприятието (вж. параграф 23)

A109. Ако предприятието разполага с функция „вътрешен одит“, получаването на разбиране за тази функция допринася за разбирането от страна на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, и в частност ролята, която тази функция играе в осъществяването от предприятието текущо наблюдение на вътрешния контрол над финансовото отчитане. Това разбиране, заедно с информацията, получена в резултат на проучващите запитвания на одитора съгласно параграф 6(а) от настоящия МОС, също биха могли да осигурят информация, която има

пряко отношение към идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени отклонения.

A110. Целите и обхватът на функцията „вътрешен одит“, естеството на нейните отговорности и статутът ѝ в рамките на организацията, включително правомощията и отговорността на лицата, изпълняващи тази функция, варират в значителна степен и зависят от размера и структурата на предприятието, изискванията на ръководството и в случаите, когато това е приложимо – на лицата, натоварени с общото управление. Тези въпроси биха могли да бъдат изложени в кодекс или референтна рамка за вътрешен одит.

A111. Отговорностите на функцията „вътрешен одит“ биха могли да включват изпълнение на процедури и оценяване на резултати с оглед предоставяне на сигурност на ръководството и лицата, натоварени с общото управление по отношение на проектирането и ефективността на процесите на управление на риска, вътрешния контрол и общото управление. В такъв случай функцията „вътрешен одит“ може да играе важна роля в осъществяването от предприятието текущо наблюдение на вътрешния контрол над финансовото отчитане. Отговорностите на функцията „вътрешен одит“ обаче биха могли да бъдат фокусирани върху оценяване на икономическата същност, ефикасността и ефективността на оперативната дейност и в такъв случай работата на функцията може да не е пряко свързана с финансовото отчитане на предприятието.

A112. Проучващите запитвания в съответствие с параграф 6(а) от настоящия МОС от страна на одитора към подходящите лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, помагат на одитора да получи разбиране за естеството на отговорностите на функцията „вътрешен одит“. Ако одиторът реши, че отговорностите на тази функция имат отношение към финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да получи допълнително разбиране за дейностите, които се извършват или трябва да бъдат извършени от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, като направи преглед на одиторския план на функцията, ако има такъв, за съответния период и обсъди този план с подходящите лица сред тези, изпълняващи функцията.

A113. В случай че естеството на отговорностите и дейностите по изразяване на сигурност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ имат отношение към финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да е в състояние да използва работата на тези лица, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от одитора при получаване на одиторските доказателства. Може би одиторите ще бъдат в по-голяма степен в състояние да използват

работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ в предприятието, когато примерно, на базата на опита от предходен одит или на базата на изпълнените от одитора процедури за оценка на риска, изглежда, че предприятието разполага с функцията „вътрешен одит“, която е адекватно и целесъобразно обезпечена с ресурси с оглед големината на предприятието и естеството на неговата дейност и докладва пряко на лицата, натоварени с общото управление.

A114. Ако на базата на предварителното разбиране, което одиторът е получил относно функцията „вътрешен одит“, одиторът очаква да използва работата на лицата, изпълняващи тази функция, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, то тогава се прилагат изискванията на МОС 610 (преработен).

A115. Както е разгледано по-подробно в МОС 610 (преработен), дейностите на функцията „вътрешен одит“ се отличават от други мониторингови контроли, които биха могли да имат отношение към финансовото отчитане, като например, прегледите на информацията на управленското счетоводство, които имат за цел да подпомогнат начина, по който предприятието предотвратява или разкрива отклоненията.

A116. Установяването на комуникация с подходящите лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, на ранен етап от ангажимента и поддържането на тази комуникация по време на целия ангажимент може да улесни ефективното споделяне на информация. Тази комуникация създава среда, в която одиторът може да бъде информиран за важни въпроси, които биха могли да станат известни на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ в случаите, при които тези въпроси биха могли да окажат влияние върху работата на одитора. МОС 200 разглежда важноста на това одиторът да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм, включително да остане нащрек по отношение на информация, която поставя под въпроси надеждността на документацията и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Следователно, комуникацията с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ в хода на целия ангажимент може да осигури възможност вътрешните одитори да доведат тази информация до знанието на одитора. Тогава одиторът ще е в състояние да вземе тази информация под внимание, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения.

Източници на информация (вж. параграф 24)

A117. Голяма част от информацията, използвана в текущото наблюдение, може да се изготви посредством информационната система на предприятието. Ако ръководството предположи, че данните,

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

използвани за текущото наблюдение, са точни без да има база за това предположение, в информацията може да съществуват грешки, които потенциално биха могли да наведат ръководството на погрешни заключения в резултат на дейностите му по текущо наблюдение. Съответно, като част от разбирането на одитора за дейностите по текущо наблюдение на предприятието като компонент на вътрешния контрол, се изисква разбиране на:

- източниците на информация, свързани с дейностите по текущо наблюдение на предприятието; и
- основата, върху която ръководството прави предположението, че информацията е достатъчно надеждна за тази цел.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения

Оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет
(вж. параграф 25(а))

A118. Рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет се отнасят за рисковете, които са свързани широкообхватно с финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са непременно рискове, които могат да се идентифицират с конкретни твърдения за вярност на ниво класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. По-скоро те представляват обстоятелства, които могат да увеличат рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, например, чрез пренебрегване и заобикалянето на вътрешния контрол от страна на ръководството. Рисковете на ниво финансов отчет могат да бъдат особено съществени при разглеждането от страна на одитора на рисковете от съществени отклонения, възникващи в резултат на измама.

A119. Рисковете на ниво финансов отчет могат да възникват в частност в резултат на лоша контролна среда (въпреки че тези рискове могат да са свързани и с други фактори, например спад в икономиката). Така например, недостатъци като липсата на компетентност у ръководството биха могли да имат по-широкообхватен ефект върху финансовия отчет и да налагат цялостен отговор от страна на одитора.

A120. Разбирането от страна на одитора на вътрешния контрол може да породی съмнения относно това до каква степен финансовият отчет на предприятието може да бъде одитиран. Например:

- Опасенията относно почтеността на ръководството на предприятието могат да бъдат толкова сериозни, че да накарат одиторът да заключи, че рискът от неточно или невярно представяне на информацията от страна на ръководството във

финансовия отчет е толкова голям, че одитът не може да бъде проведен.

- Опасенията относно състоянието и надеждността на документацията на предприятието може да накарат одиторът да заключи, че е малко вероятно да са на разположение достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на немодифицирано мнение върху финансовия отчет.

A121. МОС 705¹⁵ установява изискванията и предоставя насоки за определянето на това дали съществува необходимост одиторът да изрази квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, или, както може да е необходимо в някои случаи, да се оттегли от ангажимента, когато това е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативни разпоредби.

Оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност (вж. параграф 25(б))

A122. Рисковете от съществени отклонения на ниво твърдения за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания следва да бъдат взети под внимание, тъй като това помага пряко при определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност одиторът може да заключи, че идентифицираните рискове са свързани по-широкообхватно с финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност.

Използване на твърденията за вярност

A123. Заявявайки, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, ръководството изрично или по подразбиране прави твърдения за вярност относно признаването, оценката, представянето и оповестяването на различните елементи на финансовия отчет и свързаните с тях оповестявания.

A124. Твърденията за вярност, използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални отклонения, които биха могли да възникнат, попадат в следните три категории и могат да бъдат в следната форма:

- (а) Твърдения за вярност относно класове сделки или операции и събития за одитирания период:

¹⁵ МОС 705 Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- (i) възникване – сделките и събитията, които са отразени, са възникнали и са свързани с предприятието;
 - (ii) пълнота—всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени;
 - (iii) точност —сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин;
 - (iv) отграничаване—сделките или операцията и събитията са отразени в правилния счетоводен период;
 - (v) класификация—сделките или операцията и събитията са отразени в подходящите сметки.
- (б) Твърдения за вярност относно салда по сметки в края на периода:
- (i) съществуване—активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват;
 - (ii) права и задължения—предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения;
 - (iii) пълнота—всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени;
 - (iv) оценка и разпределение—активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин.
- (в) Твърдения за вярност относно представяне и оповестяване:
- (i) възникване и права и задължения—оповестените събития, сделки или операции и други въпроси са възникнали и са свързани с предприятието;
 - (ii) пълнота—всички оповестявания, които е трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени в него;
 - (iii) класификация и разбираемост—финансовата информация е подходящо представена и описана и оповестяванията са ясно изразени;
 - (iv) точност и оценка—финансовата и друга информация са оповестени достоверно и със съответните суми.

A125. Одиторът може да използва твърденията за вярност, както те са

описани по-горе, или може да ги изрази по различен начин, при условие че са обхванати всички горепосочени аспекти. Например, одиторът може да избере да комбинира твърденията за вярност за сделките или операциите и събитията с твърденията за вярност за салдата по сметки.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A126. Когато прави твърдения за вярност относно финансовите отчети на предприятия от публичния сектор, в допълнение към твърденията за вярност, изложени в параграф A124, ръководството често може да потвърждава, че сделките, операциите и събитията са реализирани в съответствие със закон, разпоредба или решение на орган със съответните правомощия. Възможно е тези твърдения за вярност да попаднат в обхвата на одита на финансовия отчет.

Процес на идентифициране на рисковете от съществени отклонения (вж. параграф 26(a))

A127. Информацията, събрана чрез изпълнението на процедурите за оценяване на риска, включително одиторските доказателства, получени при оценката на проектирането на контролите и определянето дали те са внедрени и приложени, се използват като одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска. Оценката на риска определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които следва да бъдат изпълнени.

A128. В Приложение 2 са изложени примери на условия и събития, които биха могли да са индикация за съществуването на рискове от съществени отклонения.

Установяване на връзка между контролите и твърденията за вярност (вж. параграф 26(в))

A129. При оценките на риска одиторът може да идентифицира контроли, които е вероятно да предотвратяват или да разкриват и коригират съществени отклонения в конкретни твърдения за вярност. Обикновено е полезно да се придобие разбиране за контролите и те да бъдат свързани с твърденията за вярност в контекста на процесите и системите, в които те съществуват, тъй като отделните контролни дейности често сами по себе си не адресират риска. Често за адресирането на даден риск степента на достатъчност ще бъде постигната чрез повече от една контролни дейности, взети заедно с други компоненти на вътрешния контрол.

A130. И обратно, възможно е някои контролни дейности да имат специфичен ефект върху индивидуално твърдение за вярност, заложено в конкретна група сделки и операции или салда по сметки. Например, контролните дейности, които предприятието е установило, за да гарантира, че персоналят извършва подходящо преброяване и отразяване при годишните инвентаризации, са свързани пряко с твърденията за вярност за съществуването и пълнотата по отношение на салдото по сметката за материалните запаси.

A131. Контролите могат да бъдат пряко или косвено свързани с дадено твърдение за вярност. Колкото по-косвено е взаимоотношението, толкова по-неефективен може да е контролът при предотвратяването или разкриването и коригирането на отклонения в това твърдение за вярност. Например, преглед от страна на мениджър по продажбите на обобщението за търговската дейност за конкретни магазини по региони обикновено е само косвено свързано с твърдението за вярност за пълнота на приходите от продажби. Съответно, този контрол може да е по-малко ефективен при намаляването на риска по отношение на това твърдение за вярност, отколкото контролите, които са свързани по-пряко с това твърдение за вярност, като например съпоставяне на документите за експедиция с документите, с които се извършва фактурирането.

Съществени рискове

Идентифициране на съществени рискове (вж. параграф 28)

A132. Съществените рискове често се отнасят до съществени нерутинни сделки и операции или въпроси, свързани с преценка. Нерутинните сделки са сделки и операции, които са необичайни поради размера или естеството си и които следователно възникват рядко. Въпросите, свързани с преценка, могат да включват приблизителни счетоводни оценки, за които е налице съществена несигурност в оценката. Рутинни, прости сделки и операции, които са предмет на системна обработка, е по-малко вероятно да породят съществени рискове.

A133. Рисковете от съществени отклонения могат да бъдат по-големи при значителни нерутинни сделки и операции, възникващи от въпроси като:

- по-голяма намеса на ръководството при избор на счетоводно третиране;
- по-голяма неавтоматизирана намеса за събиране и обработка на данни;
- сложни изчисления или счетоводни принципи;
- естество на нерутинните сделки и операции, което може да затрудни предприятието при прилагането на ефективни

контроли върху рисковете.

A134. Рисковете от съществени отклонения могат да бъдат по-големи при важни въпроси, свързани с преценка, което налага разработването на приблизителни счетоводни оценки, възникващи от въпроси като:

- счетоводните принципи за осчетоводяването на приблизителните счетоводни оценки или признаването на приходи могат да бъдат предмет на различно тълкуване;
- изискваните преценки могат да са субективни или сложни, или да налагат предположения за последствията от бъдещи събития, като например преценката за справедливата стойност.

A135. МОС 330 описва последиците за допълнителните одиторски процедури в резултат на идентифицирането на даден риск като съществен.¹⁶

Съществени рискове, свързани с рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама

A136. МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки по отношение на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама.¹⁷

Разбиране на контролите, свързани със съществените рискове (вж. параграф 29)

A137. Независимо че рисковете, свързани със значими нерутинни въпроси или въпроси, свързани с преценка, често е по-малко вероятно да бъдат предмет на рутинни контроли, ръководството може да има други отговори, предвидени за справянето с тези рискове. Съответно, разбирането от страна на одитора за това дали предприятието е проектирало и внедрило контроли за съществени рискове, възникващи от нерутинни въпроси или въпроси, свързани с преценка, включва разбирането за това дали и по какъв начин ръководството отговаря на рисковете. Тези отговори могат да включват:

- контролни дейности, като например преглед на предположенията на висшето ръководство или на експерти;
- документирані процеси за приблизителни счетоводни оценки;
- одобрение от страна на лицата, натоварени с общо управление.

A138. Например, когато възникват еднократни събития, като приемането на уведомление за важно съдебно дело, разглеждането на отговора на предприятието може да включва такива въпроси, като например дали то е било препратено към подходящи експерти (като например, щатния

¹⁶ МОС 330, параграфи 15 и 21

¹⁷ МОС 240, параграфи 25–27

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

или външен правен съветник (юрисконсулт), дали е направена оценка на потенциалния ефект и какво е предложението за оповестяване на обстоятелствата във финансовия отчет.

A139. В някои случаи ръководството може да не е отговорило по подходящ начин на съществените рискове от съществени отклонения чрез прилагането на контроли по отношение на тези съществени рискове. Пропускът на ръководството да въведе такъв контрол показва съществен недостатък във вътрешния му контрол.¹⁸

Рискове, за които процедурите по същество, взети сами по себе си, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 30)

A140. Рисковете от съществени отклонения могат да се отнасят пряко до отразяването на рутинни класове сделки и операции или салда по сметки, както и до изготвянето на надежден финансов отчет. Тези рискове могат да включват рискове от неточна или непълна обработка на рутинни и съществени класове сделки и операции, като например приходи, покупки и парични постъпления или парични плащания от страна на предприятието.

A141. Когато такива рутинни бизнес сделки и операции са предмет на автоматизирана обработка с малко или никаква неавтоматизирана намеса, може да не е възможно да се изпълнят единствено процедури по същество във връзка с риска. Например, одиторът може да прецени, че това е така при обстоятелства, при които съществена част от информацията на предприятието се инициира, отразява, обработва или отчита единствено в електронен формат, като например в интегрирана система. В такива случаи:

- одиторски доказателства може да са на разположение единствено в електронен формат и тяхната достатъчност и надеждност обикновено зависят от ефективността на контролите върху тяхната точност и пълнота;
- възможността за възникване на неподходящо инициране или промяна на информацията без това да бъде разкрито може да е по-голяма, ако подходящите контроли не функционират ефективно.

A142. Последиците за допълнителните одиторски процедури в резултат на идентифицирането на такива рискове са описани в МОС 330.¹⁹

¹⁸ МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*, параграф А7

¹⁹ МОС 330, параграф 8

Преразглеждане на оценката на риска (вж. параграф 31)

A143. По време на одита на одитора може да стане известна информация, които се различава значително от информацията, върху която е базирана оценката на риска. Например, оценката на риска може да се базира на очакването, че определени контроли функционират ефективно. При изпълнението на тестове за тези контроли одиторът може да получи одиторски доказателства, че те не функционират ефективно в съществени периоди по време на одита. Аналогично, при изпълнението на процедури по същество одиторът може да разкрие отклонения в суми или с честота по-голяма от тази, съответстваща на неговите оценки на риска. При такива обстоятелства, оценката на риска може да не отразява по подходящ начин действителните обстоятелства, свързани с предприятието и е възможно допълнителните планирани одиторски процедури да не са ефективни за разкриването на съществени отклонения. Вижте МОС 330 за допълнителни насоки.

Документация (вж. параграф 32)

A144. Начинът, по който се документират изискванията на параграф 32, се определя от одитора, като се прилага професионална преценка. Например, при одити на малки предприятия документацията може да е включена в документацията на одитора за общата стратегия и план на одита.²⁰ Аналогично, например, резултатите от оценката на риска могат да бъдат документирани отделно или да са част от одиторската документация за допълнителните процедури.²¹ Формата и обхватът на документацията се влияе от естеството, големината и сложността на предприятието и неговия вътрешен контрол, наличието на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в процеса на одита.

A145. За предприятия, които имат прости дейности и процеси, свързани с финансовото отчитане, документацията може да е проста като форма и относително кратка. Не е необходимо да се документира пълното разбиране на одитора за предприятието и въпросите, свързани с него. Основните елементи на разбирането, документирани от одитора, включват онези, върху които той е базирал оценката на рисковете от съществени отклонения.

A146. Обхватът на документацията може да отразява също така опита и способностите на членовете на одиторския екип по ангажимента. При условие че във всички случаи са изпълнени изискванията на МОС 230, одит, извършван от екип по ангажимента, включващ не толкова опитни лица, може да изисква по-подробна документация, която да ги

²⁰ МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*, параграфи 7 и 9

²¹ МОС 330, параграф 28

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

подпомогне при придобиването на подходящо разбиране за предприятието, отколкото при екип, включващ по-опитни лица.

- A147. По отношение на повтарящи се одити определени документи могат да бъдат пренасяни напред, актуализирани при необходимост за отразяване на промени в дейностите или процесите на предприятието.

Приложение 1

(Вж. параграфи 4(в), 14–24, А76–А117)

Компоненти на вътрешния контрол

1. Настоящото Приложение предоставя допълнителни пояснения относно компонентите на вътрешния контрол, изложени в параграфи 4(в), 14–24 и А76–А117, доколкото те се отнасят до одита на финансови отчети.

Контролна среда

2. Контролната среда обхваща следните елементи:
 - (а) *Комуникиране и налагане на почтеност и етични ценности.* Ефективността на контролите не може да надскочи почтеността и етичните ценности на хората, които ги създават, администрират и наблюдават. Почтеността и етичното поведение са продукт на етичните и поведенчески стандарти на предприятието, на начина, по който те са комуникирани, както и на начина, по който те се утвърждават на практика. Налагането на почтеността и етичните ценности включва, например, действия на ръководството за елиминиране или смекчаване на стимулите или изкушенията, които биха могли да подтикнат персонала да се ангажира в непочтени, незаконни или неетични действия. Комуникацията на политиката за почтеност и етични ценности на предприятието може да включва комуникация на поведенчески стандарти за персонала чрез изявления за политиката и кодекси за поведение и даване на пример.
 - (б) *Ангажимент за компетентност.* Компетентността представлява познанията и уменията, необходими за изпълнение на задачите, които определят длъжностната характеристика на дадено лице.
 - (в) *Участие на лицата, натоварени с общо управление.* Съзнанието за контрол в предприятието се влияе в значителна степен от лицата, натоварени с общо управление. Значението на отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, се утвърждава в кодекси за практика и други закони или нормативни разпоредби или насоки, изготвяни в помощ на тези лица. Другите отговорности на лицата, натоварени с общо управление, включват надзор върху проектирането на модела и ефективното функциониране на процедурите за предупреждение и процеси за преглед на ефективността на вътрешния контрол на предприятието.

- (г) *Философия и оперативен стил на ръководството.* Философията и оперативният стил на ръководството обхващат широка гама характеристики. Например, нагласите на ръководството и неговите действия във връзка с финансовото отчитане могат да се проявят чрез консервативния или агресивен избор измежду наличните алтернативни счетоводни принципи, или чрез съзнанието и консерватизма, с които се разработват приблизителните счетоводни оценки.
- (д) *Организационна структура.* Установяването на подходяща организационна структура включва вземане под внимание на основните области на правомощия и отговорности и подходящите йерархични нива на отчетност и докладване. Уместността на организационната структура на предприятието зависи отчасти от неговия размер и характера на неговите дейности.
- (е) *Възлагане на правомощия и отговорности.* Възлагането на правомощия и отговорности може да включва политиката, свързана със съответните бизнес практики, познания и опит на основния персонал, и ресурсите, предоставени за изпълнението на техните задължения. В допълнение, това включва политика и комуникации, насочени към гарантиране, че целият персонал разбира целите на предприятието, знае по какъв начин индивидуалните действия на всеки са вътрешно обвързани и допринасят за тези цели, както и кой и по какъв начин се отчита и за какво носи отговорност.
- (ж) *Политика и практика, свързани с човешките ресурси.* Политиката и практиката, свързани с човешките ресурси, често показват важни въпроси във връзка със съзнанието за контрол на предприятието. Например, стандартите за подбор на най-квалифицирани лица – с фокус върху образователния ценз, предишен професионален опит, минали постижения и доказателства за почтеност и етично поведение – демонстрират ангажимента на предприятието да назначава компетентни и надеждни служители. Политиката за обучение, която комуникира бъдещите роли и отговорности и включва практики, като например школи и семинари за обучение, илюстрира очакваните нива на резултатност от работата и поведението. Повишенията, основаващи се на периодични оценки на резултатите от работата, показват ангажимента на предприятието за издигане на квалифицирания персонал на по-високо отговорни нива.

Процес на предприятието за оценка на риска

3. За целите на финансовото отчитане, процесът на предприятието за оценяване на риска включва начина, по който ръководството идентифицира бизнес рисковете, съществени за изготвянето на финансов отчет в съответствие с приложимата за предприятието обща рамка за финансово отчитане, оценява тяхното значение, оценява вероятността от тяхното възникване и взема решения за това как да отговори на тези рискове и как да ги управлява и как да оценява съответно резултатите. Например, процесът на предприятието за оценяване на риска може да адресира начина, по който предприятието разглежда възможността за съществуване на неотразени операции или идентифицира и анализира съществените приблизителни оценки, отразени във финансовия отчет.
4. Рисковете, имащи отношение към надеждното финансово отчитане, включват външни и вътрешни събития, сделки и обстоятелства, които могат да възникнат и да се отразят негативно върху способността на предприятието да инициира, регистрира, обработва и отчита финансови данни, съответстващи на твърденията за вярност, направени от ръководството във финансовия отчет. Ръководството може да инициира планове, програми или мерки за адресиране на специфични рискове или може да реши да приеме риска въз основа на размера на разходите или други съображения. Рисковете могат да възникнат или да се променят поради обстоятелства като изброените по-долу:
 - *Промени в оперативната среда.* Промените в регулаторната или оперативната среда могат да доведат до промени в натиска от страна на конкуренти и съществено различни рискове.
 - *Нов персонал.* Новият персонал може да има друг фокус върху вътрешния контрол или друго разбиране за него.
 - *Нови или обновени информационни системи.* Съществените и бързи промени в информационните системи могат да променят риска, свързан с вътрешния контрол.
 - *Бърз растеж.* Значителното и бързо разширяване на дейността може да ограничат контролите и да увеличат риска от дефект в тяхното действие.
 - *Нови технологии.* Въвеждането на нови технологии в производствените процеси или информационните системи може да промени риска, свързан с вътрешния контрол.
 - *Нови бизнес модели, продукти или дейности.* Навлизането в бизнес области или сделки и операции, с които предприятието има малък опит, може да породят нови рискове, свързани с вътрешния контрол.

- *Корпоративно преструктуриране.* Преструктуриранятията могат да бъдат съпроводени със съкращения на персонал и промени в надзора и разделението на задълженията, което може да промени риска, свързан с вътрешния контрол.
- *Разширени дейности в чужбина.* Разширяването или придобиването на дейности в чужбина носят нови и често уникални рискове, които биха могли да се отразят върху вътрешния контрол, например допълнителни или променени рискове в резултат на валутни операции.
- *Нови счетоводни стандарти и разяснения.* Възприемането на нови счетоводни принципи или промени в счетоводните принципи може да се отрази на рисковете при изготвянето на финансовия отчет.

Информационна система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане и комуникация

5. Информационната система включва инфраструктура (физически и хардуерни компоненти), софтуер, хора, процедури и данни. Редица информационни системи ползват активно информационни технологии (ИТ).
6. Информационната система, имаща отношение към целите на финансовото отчитане, която включва системата за финансово отчитане, обхваща методи и документация, които:
 - идентифицират и отразяват всички валидни сделки и операции;
 - описват своевременно сделките и операциите с достатъчно подробности, позволяващи подходящата им класификация за целите на финансовото отчитане;
 - оценяват стойността на сделките и операциите по начин, който позволява отразяване на тяхната подходяща парична стойност във финансовия отчет;
 - определят времевия период, през който са възникнали сделките и операциите, за да позволят записването им в подходящия счетоводен период;
 - представят подходящо сделките и операциите и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет.
7. Качеството на информацията, генерирана от системите, се отразява на способността на ръководството да взема целесъобразни решения при управлението и контрола на дейностите на предприятието и при изготвянето на надеждни финансови отчети.

8. Комуникацията, която включва предоставяне на разбиране за индивидуалните роли и отговорности, свързани с вътрешния контрол върху финансовото отчитане, може да е под формата на наръчници за счетоводната политика, ръководства за счетоводно и финансово отчитане по изготвянето на отчети и меморандуми. Комуникацията може да бъде осъществявана в електронен вид, устно или чрез действията на ръководството.

Контролни дейности

9. Обикновено контролните дейности, които биха могли да имат отношение към одита, могат да бъдат категоризирани като политика и процедури, свързани със следното:
- *Прегледи на изпълнението и резултатите от дейността.* Тези контролни дейности включват прегледи и анализи на реалните резултати спрямо бюджети, прогнози и резултати от предходни периоди; обвързването на различни групи от данни – оперативни или финансови – едни с други, заедно с анализи на взаимовръзки и проучвателни и корективни мерки; сравнение на вътрешни данни с външни източници на информация; и преглед на резултати от работата по функции или по дейности.
 - *Обработка на информацията.* Двете общи категории на контролните дейности в информационните системи са контролите на приложните програми и общите ИТ контроли, които представляват политика и процедури, свързани с множество приложни програми и подкрепят ефективното функциониране на контролите върху приложните програми, като спомагат за гарантиране на непрекъснатото правилно функциониране на информационните системи. Примерите за контроли върху приложните програми включват проверка на математическата точност на записите, поддържане и преглед на сметки и оборотни ведомости, автоматизирани контроли, като проверки на входящите данни и проверки за последователността на номерацията и неавтоматично проследяване на докладите за изключения. Примерите за общи ИТ контроли включват контроли върху промяната на програмите, контроли, които ограничават достъпа до програми или данни, контроли върху внедряването на нови издания пакетни софтуерни приложни програми и контроли върху системен софтуер, ограничаващи достъпа или текущото наблюдение върху ползването на системните помощни функции, които биха могли да променят финансови данни или записи, без да оставят одиторска следа.
 - *Физически контроли.* Тези дейности обхващат:

- физическата сигурност на активите, включително подходящи мерки за опазване, като например обезопасени съоръжения и условия за достъп до активи и документи;
- одобрение на достъп до компютърни програми и файлове с данни;
- периодично преброяване и сравняване със сумите, отразени в контролните документи (например, сравняване на резултатите от преброяванията на паричните средства и резултатите от инвентаризациите със счетоводните документи).

Степента, до която физическите контроли, целящи предотвратяването на кражба на активи, са свързани с надеждността при изготвянето на финансовия отчет и следователно с одита, зависи от обстоятелства, като например, случаите, при които активите са изключително податливи на злоупотреба.

- *Разделение на задълженията.* Възлагане на отговорностите за одобрение на сделки и операции, записването им и поддържането на отговорност за активите на различни лица. Разделянето на задълженията е предвидено с цел намаляване възможностите да се позволи на някое лице да бъде в позиция както да извърши, така и да прикрие грешки или измама в обичайния ход на изпълнение на задълженията си.

10. Възможно е някои контролни дейности да зависят от съществуването на подходяща политика на по-високо ниво, установена от ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Например, контролите върху одобренията могат да бъдат делегирани съгласно установени насоки, като например инвестиционни критерии, определени от лицата, натоварени с общо управление; възможен е и вариант, при който нерутинни сделки и операции, като големи придобивания или продажби, изискват конкретно одобрение на високо ниво, включително в някои случаи това на акционерите.

Текущо наблюдение на контролите

11. Важна отговорност на ръководството е да установи и поддържа непрекъснат вътрешен контрол. Текущото наблюдение на контролите от страна на ръководството включва преценка дали те работят както това е предвидено и дали те биват модифицирани по подходящ начин, за да отразят промените в условията. Текущото наблюдение на контролите може да включва дейности, като например, преглед от ръководството дали своевременно се изготвят банковите равнения, оценка от вътрешните одитори на спазването на политиката на

предприятието от страна на персонала по продажбите относно условията по договори за продажби, както и надзор върху спазването на етичните норми или политиката за бизнес практика от страна на правния отдел. Текущото наблюдение се извършва с цел гарантиране, че контролите продължават да действат ефективно във времето. Например, ако не се наблюдават текущо навременността и точността на банковите равнения, съществува вероятност персоналят да престане да ги изготвя.

12. Вътрешните одитори и персоналят, изпълняващ сходни функции, допринасят за текущото наблюдение върху контролите на предприятието чрез отделни оценки. Обикновено те редовно предоставят информация относно функционирането на вътрешния контрол, фокусирайки значително внимание върху оценката на ефективността на вътрешния контрол, комуникират информацията за силните и слабите страни на вътрешния контрол и отправят препоръки за неговото подобряване.
13. Дейностите по текущо наблюдение биха могли да включват ползването на информация от външни страни, която може да посочва проблеми или да очертава области, нуждаещи се от подобрене. Клиентите имплицитно потвърждават данните, съдържащи се във фактурите, като плащат тези фактури или отправят оплаквания за фактурираните към тях суми. В допълнение, регулаторните органи могат да комуникират с предприятието по отношение на въпроси, които засягат функционирането на вътрешния контрол, например, обмен на информация, свързан с проверки от банкови регулаторни агенции. Също така при изпълнение на дейностите по текущо наблюдение ръководството може да вземе под внимание комуникацията с външните одитори, свързана с вътрешния контрол.

Приложение 2

(Вж. параграфи A40, A128)

Условия и събития, които могат да са индикатор за рискове от съществени отклонения

По-долу са представени примери за условия и събития, които могат да сочат за наличие на рискове от съществени отклонения. Представените примери обхващат широка гама условия и събития; но не всички условия и събития са съществени за всеки одиторски ангажимент и списъкът с примерите не е непременно изчерпателен.

- Дейности в региони, които са икономически нестабилни, например държави със сериозна девалвация на валутата или икономики с висока инфлация.
- Дейности, изложени на волатилни пазари, например търговия с фючърси.
- Сделки и операции, които в голяма степен са предмет на сложна регулация.
- Въпроси, свързани с принципа за действащо предприятие и ликвидността, включително загуба на важни клиенти.
- Ограничения върху наличието на капитал и кредит.
- Промени в отрасъла, в който функционира предприятието.
- Промени във веригата на доставки.
- Разработване или предлагане на нови продукти и услуги или преминаване към нови бизнес линии.
- Разширяване в нови местоположения.
- Промени в предприятието, например големи придобивания и реорганизации или други необичайни събития.
- Предприятия или сектори от бизнеса, които е вероятно да бъдат продадени.
- Съществуване на сложни сдружавания и съвместни предприятия.
- Ползване на задбалансово финансиране, предприятия със специално предназначение и други сложни договорености за финансиране.
- Съществени сделки със свързани лица.
- Липса на персонал с подходящи умения за счетоводно и финансово отчитане.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ ОТКЛОНЕНИЯ
ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

- Промени в ключовия персонал, включително напускане на основни ръководни кадри.
- Недостатъци във вътрешния контрол, особено такива, които не са адресирани от ръководството.
- Несъответствия между ИТ стратегията на предприятието и неговите бизнес стратегии.
- Промени в ИТ средата.
- Инсталиране на съществени нови ИТ системи, свързани с финансовото отчитане.
- Запитвания за дейността на предприятието или неговите финансови резултати от регулаторни или държавни органи.
- Минали отклонения, исторически данни за грешки или съществени суми на корекции в края на периода.
- Съществена сума на нерутинни или несистематични сделки и операции, включително вътрешнофирмени сделки и операции и сделки и операции с големи приходи в края на периода.
- Операции, които са отразени на база намеренията на ръководството, например, рефинансиране на дълга, активи, които ще бъдат продадени и класификация на търгуеми ценни книжа.
- Прилагане на нови счетоводни стандарти и разяснения.
- Счетоводни оценки, които включват сложни процеси.
- Събития или сделки и операции, които включват съществена несигурност в оценяването, включително приблизителни счетоводни оценки.
- Неприклучени съдебни процеси и условни задължения, например, гаранции по продажби, финансови гаранции и възстановяване на околната среда.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 320

НИВО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ ПРИ ПЛАНИРАНЕТО И ИЗПЪЛНЕНИЕТО НА ОДИТА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1
Ниво на същественост в контекста на одита	2-6
Дата на влизане в сила	7
Цел	8
Определение	9

Изисквания

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита	10-11
Преразглеждане в хода на одита	12-13
Документация.....	14

Приложение и други пояснителни материали

Ниво на същественост и одиторски риск	A1
Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита	A2-A12
Преразглеждане в хода на одита	A13

Международен одиторски стандарт (МОС) 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МСО) разглежда отговорността на одитора за прилагане на концепцията за ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита на финансови отчети. МОС 450¹ обяснява по какъв начин нивото на същественост се прилага при оценката на ефекта на идентифицираните отклонения върху одита и на некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет.

Ниво на същественост в контекста на одита

2. Общите рамки за финансово отчитане често включват обсъждане на концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовите отчети. Въпреки че общите рамки за финансово отчитане може да коментират нивото на същественост с различни термини, те обичайно обясняват, че:
 - Отклоненията, включващи пропуски, се считат за съществени, ако индивидуално или взети заедно могат разумно да се очаква да повлияят на икономическите решения на потребителите, взети на база финансовите отчети;
 - Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съществуващите обстоятелства и се повлияват от размера или характера на ?отклонението, или на комбинацията от двете; и
 - Преценките относно въпросите, които са съществени за потребителите на финансовите отчети, се базират на разглеждане на общите потребности от финансова информация на потребителите като група². Възможният ефект от ?отклоненията върху конкретни отделни потребители, чиито потребности могат да варират в широки граници, не се разглежда.
3. Такава дискусия, ако присъства в приложимата обща рамка за финансово отчитане, предоставя рамката за справка на одитора при определянето на нивото на същественост за одита. Ако приложимата обща рамка за финансово отчитане не включва дискусия за концепцията на нивото на същественост, характеристиките, посочени в параграф 2 предоставят на одитора такава обща рамка за справка.
4. Определянето от страна на одитора на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и тя се влияе от възприятието на одитора за потребностите на потребителите на финансовия отчет от

¹ МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита"

² Например, "Общата рамка за изготвяне и представяне на финансови отчети", възприета от Съвета по Международни счетоводни стандарти през април 2001 г., посочва, че за предприятия, които работят с цел генериране на печалба, тъй като инвеститорите осигуряват рисков капитал за предприятието, предоставянето на финансови отчети, които отговарят на техните потребности ще отговори и на повечето потребности на другите потребители, които финансовите отчети могат да удовлетворят.

финансова информация. В този контекст е разумно одиторът да предположи, че потребителите:

- (а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство и желание за изучаване на информацията във финансовия отчет с разумна надлежна грижа и внимание;
- (б) разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират през нива на същественост;
- (в) отчитат несигурностите, вътрешно присъщи при оценяването на сумите, което се базира на използването на приблизителни оценки, преценки и разглеждане и вземане под внимание на бъдещи събития; и
- (г) вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

5. Концепцията за нивото на същественост се прилага от одитора както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните отклонения върху одита и на некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет и при формирането на мнението, изразено в одиторския доклад. (вж. параграф A1)

6. При планирането на одита одиторът прави преценки относно размера на отклоненията, които ще бъдат счетени за съществени. Тези преценки предоставят база за:

- (а) определяне на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за оценка на риска;
- (б) идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения; и
- (в) определяне на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Нивото на същественост, определено при планирането на одита, не определя непременно сума под която некоригираните отклонения, индивидуално или взети заедно, винаги ще бъдат преценявани като несъществени. Обстоятелствата, свързани с някои отклонения, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, дори ако те са под нивото на същественост. Въпреки че не е практически приложимо да се разработват одиторски процедури за разкриване на отклонения, които биха могли да бъдат съществени единствено поради характера си, когато оценява техния ефект върху финансовия отчети³, одиторът преценява не само размера, но и характера на некоригираните отклонения и конкретните обстоятелства на тяхното възникване.

Дата на влизане в сила

7. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

8. Целта на одитора е да прилага концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита.

³ МОС 450, параграф A16

Определение

9. За целите на МОС ниво на същественост на изпълнението означава сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите отклонения да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Изисквания

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита

10. Когато изготвя цялостната стратегия на одита, одиторът определя нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако в конкретните обстоятелства на предприятието, е налице един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които отклонения в размер на по-ниски от сумата на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, могат разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, одиторът също определя ниво или нива на същественост, които да бъдат прилагани към тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. (вж. параграф A2-A11)
11. Одиторът определя ниво на същественост на изпълнението за целите на оценката на рисковете от съществени отклонения и за определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. (вж. параграф A12)

Преразглеждане с напредването на одита

12. Одиторът преразглежда нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) в случай, че по време на одита му стане известна информация, която първоначално би го накарала да определи различна сума (или суми). (вж. параграф A13)
13. Ако одиторът заключи, че за финансовия отчет като цяло е целесъобразно по-ниско ниво на същественост (и, ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) от първоначално определеното, той определя дали е необходимо да се преразгледа нивото на същественост на изпълнението, и дали характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури остават подходящи.

Документация

14. Одиторът включва в одиторската документация следните суми и фактори, взети под внимание при тяхното определяне:⁴

- (а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (вж. параграф 10);
- (б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (вж. параграф 10);
- (в) ниво на същественост на изпълнението (вж. параграф 11); и
- (г) всяко преразглеждане на подточки (а) – (в) в хода на одита (вж. параграфи 12-13).

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Ниво на същественост и одиторски риск (вж. параграф 5)

A1. При провеждането на одит на финансов отчет общата цел на одитора е да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, което дава възможност на одитора да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и да издаде доклад върху финансовия отчет и да комуникира това както се изисква от МОС в съответствие с констатациите на одитора⁵. Одиторът получава разумна степен на сигурност чрез получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства за свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво⁶. Одиторският риск е рискът одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение, когато финансовият отчет съдържа съществени отклонения. Одиторският риск е функция от рисковете от съществени отклонения и риска на разкритията⁷. Нивото на същественост и одиторският риск се разглеждат и през целия одит, в частност, когато:

- (а) се идентифицират и оценяват рисковете от съществени отклонения⁸;
- (б) се определя характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури⁹; и
- (в) се оценява ефекта от некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет¹⁰ и се формира мнението, изразено в одиторския доклад¹¹.

⁴ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6.

⁵ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 11.

⁶ МОС 200 , параграф 17.

⁷ МОС 200 , параграф 13(в).

⁸ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда".

⁹ МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове".

¹⁰ МОС 450 .

¹¹ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансовия отчет".

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планирането на одита

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор (вж. параграф 10)

A2. В случай на предприятие от публичния сектор, законодателните и регулаторните органи често са основните потребители на финансовите му отчети. В допълнение, финансовите отчети могат да се използват за вземане на решения, различни от икономически. Следователно, определянето на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) при одита на финансови отчети на предприятия в публичния сектор се повлиява и от закона, нормативната разпоредба или други правомощия и от потребностите от финансова информация на законодателните органи и на обществеността във връзка с програми в публичния сектор.

Използване на основни бази при определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (вж. параграф 10)

A3. Определянето на нивото на същественост изисква упражняване на професионална преценка. Често като отправна точка към избрана база за сравнение се прилага процент за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Факторите, които могат да повлияят върху идентифицирането на подходяща база, включват следното:

- Елементи на финансовия отчет (например, активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи);
- Дали във финансовия отчет на конкретното предприятие съществуват позиции, върху които следва да бъде фокусирано вниманието на потребителите (например, за целите на оценката на финансовите резултати от дейността потребителите имат тенденцията да се фокусират върху печалбата, приходите или нетните активи);
- Характер на предприятието, къде се намира то в жизнения си цикъл, както и отрасъла и икономическата среда, в която то функционира;
- Структура на собствеността на предприятието и на начина, по който то се финансира (например, ако предприятието се финансира единствено чрез дълг, а не със собствен капитал, потребителите могат да отдават по-голямо значение на активите и претенциите към тях, отколкото на доходите на предприятието); и
- Относителна променливост на базата.

A4. Примерите за стандарти на бази, които биха могли да бъдат подходящи в зависимост от конкретните обстоятелства на предприятието, включват различните категории на отчетените доходи, като например печалба преди данъци, общия размер на приходите, брутната печалба и общите разходи, общия размер на собствен капитал или стойността на нетните активи. Печалбата преди данъци от продължаващи дейности често се използва за предприятия, които са ориентирани към генериране на печалба. Когато печалбата преди данъци от продължаващи дейности е

често променлива, могат да бъдат използвани като подходящи други бази, като например, брутната печалба или общите приходи.

- A5. Във връзка с избора на база, обикновено съществени и подходящи за целта финансови данни включват финансови резултати и финансово състояние през предходни периоди, финансови резултати и финансово състояние за периода до момента, както и бюджети или прогнози за текущия период, коригирани за отразяване на съществени промени в обстоятелствата на предприятието (например, съществено бизнес придобиване) и свързани промени в условията на отрасъла или икономическата среда, в която то функционира. Например, когато като отправна точка нивото на същественост за финансовия отчет като цяло се определя за конкретно предприятие на базата на процент от печалбата преди данъци от продължаващи дейности, но обстоятелствата, които пораждат извънредно намаление или увеличение в тази печалба, могат да накарат одиторът да заключи, че нивото на същественост за финансовия отчет като цяло следва да се определи по по-подходящ начин като се използва нормализирана печалба преди данъци от продължаващи дейности, базирана на минали резултати.
- A6. Нивото на същественост е свързано с финансовия отчет, за който одиторът издава доклад. Когато финансовият отчет се изготвя за финансов отчетен период от повече или по-малко от дванадесет месеца, какъвто може да е случая за ново предприятие или при промяна на финансовия отчетен период, нивото на същественост се отнася за финансовия отчет, изготвен за този финансов отчетен период.
- A7. Определянето на процента, който следва да бъде приложен към избраната база, изисква упражняването на професионална преценка. Съществува взаимовръзка между процента и избраната база за сравнение, при която обикновено процентът, приложен към печалбата преди данъци от продължаващи дейности, е по-висок от процента, приложен към общите приходи. Например, одиторът може да счете, че пет процента от печалбата преди данъци от продължаващи дейности е подходящ за предприятия, ориентирани към генериране на печалби в производствени отрасли, докато той може да счете, че един процент от общите приходи или общите разходи е подходящ за предприятие, което не е ориентирано към генериране на печалби. Конкретните обстоятелства, обаче, може да повлияят кой процент да се приеме за подходящ, по-висок или по-нисък.

Въпроси, специфични за малки предприятия

- A8. Когато печалбата преди данъци от продължаващи дейности на предприятието е последователно номинална, какъвто може да е случая за предприятие, ръководено от собственика, където собственикът получава голяма част от печалбата преди данъци под формата на възнаграждение, може да е по-уместно като база за сравнение да се използва печалбата преди възнаграждения и данъци.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

- A9. При одит на предприятие от публичния сектор, общите разходи или нетните разходи (разходите, намалени с приходите или разходите,

намалени с паричните постъпления) може да представлява по-подходяща база за дейности по програми. Когато предприятие от публичния сектор разполага с публични активи, тези активи могат да се явяват подходящата база.

Ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (вж. параграф 10)

A10. Факторите, които може да показват съществуването на един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които отклонения в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, които бимогло разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, включват:

- дали определени закони, нормативни разпоредби или приложимата обща рамка за финансово отчитане повлияват на очакванията на потребителите чрез оценяването или оповестяването на определени позиции (например, сделки със свързани лица и възнаграждение на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление);
- ключови оповестявания във връзка с отрасъла, в който функционира предприятието (например, разходи за изследователска и развойна дейност за фармацевтични компании);
- дали вниманието е фокусирано върху конкретен аспект от дейността на предприятието, който е оповестен отделно във финансовия отчет (например, новопридобита дейност).

A11. Когато преценява дали в конкретните обстоятелства на предприятието съществуват такива класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът може да счете за полезно да получи разбиране за мненията и очакванията на лицата, натоварени с общо управление, и на ръководството.

Ниво на същественост на изпълнението (вж. параграф 11)

A12. Планирането на одита единствено с цел разкриване на отклонения, които са съществени поотделно, пренебрегва факта, че взети заедно индивидуално несъществените отклонения могат да породят съществено отклонение във финансовия отчет. По този начин не оставя резерв за възможни неразкрити отклонения. Нивото на същественост на изпълнението (което, както е определено, представлява една или повече суми) се определя с цел свеждане до подходящо ниско ниво на вероятността общият размер на некоригираните и неразкритите отклонения във финансовия отчет да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Аналогично, нивото на същественост на изпълнението, свързано с нивото на същественост, определено за конкретен клас сделки или операции, салда по сметки или оповестявания, се определя с цел свеждане до подходящо ниско ниво на вероятността общият размер на некоригираните и неразкритите отклонения в този конкретен клас сделки и операции, салда по сметка или оповестявания да надвишават нивото на същественост за този конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Определянето на ниво на същественост на изпълнението не представлява просто механично изчисление и изисква упражняване на професионална преценка. Влияние върху него оказва разбирането на предприятието от страна на одитора, което се актуализира по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска; както и характера и обхвата на отклоненията, идентифицирани в предишни одити и следователно, очакванията на одитора за отклоненията в текущия период.

Преразглеждане в хода на одита (вж. параграф 12)

A13. Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) може да се наложи да бъдат преразгледани в резултат на промяна в обстоятелствата, които са възникнали по време на одита (например, решение за освобождаване на голяма част от дейността на предприятието), нова информация или промяна в разбирането на одитора за предприятието и неговите дейности, в резултат от изпълнението на допълнителни одиторски процедури. Например, ако по време на одита изглежда, че реалните финансови резултати вероятно ще бъдат значително различни от очакваните финансови резултати в края на периода, които първоначално са използвани за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, одиторът преразглежда това ниво на същественост.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 330

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ В ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цел	3
Определения	4
Изисквания	
Общи отговори	5
Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени отклонения* на ниво твърдение за вярност	6-23
Адекватност на представянето и оповестяването	24
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	25-27
Документация	28-30
Приложение и друг обяснителен материал	
Общи отговори	A1-A3
Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност	A4-A58
Адекватност на представянето и оповестяването	A59
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	A60-A62

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Международен одиторски стандарт (МОС) 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за планирането и изпълнението на процедури в отговор на рисковете от съществени отклонения, установени и оценени от одитора в съответствие с МОС 315 ¹ при одита на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

2. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени отклонения, чрез планирането и изпълнението на подходящи процедури в отговор на тези рискове.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (a) Процедура по същество - одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени отклонения на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:
 - (i) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и
 - (ii) аналитични процедури по същество.
 - (b) Тестове на контролите – одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност.

Изисквания

Общи отговори

5. Одиторът планира и прилага общи отговори, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени отклонения на ниво финансов отчет. (Вж.: Пар. А1-А3)

¹ МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност

6. Одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в отговор на, оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност. (Вж.: Пар. А4-А8)
7. При планирането на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, одиторът:
 - (а) разглежда причините за оценката, която е дадена на риска от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, за всеки клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително:
 - (i) вероятността от съществени отклонения, които се дължат на конкретните характеристики на съответния клас сделки, салда по сметки или оповестявания (т.е. вътрешноприсъщ риск); и
 - (ii) дали оценката на риска взема под внимание съответните контроли (т.е. риск на контрола), като по този начин изисква от одитора да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (т.е. одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); и (Вж.: Пар. А9-А18)
 - (б) колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства трябва да получи. (Вж.: Пар. А19)

Тестове на контролите

8. Одиторът планира и изпълнява тестове на контролите с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли, ако:
 - (а) оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите работят ефективно (т.е. одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или

- (б) сами по себе си процедурите по същество не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж.: Пар. А20-А24)

9. При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът получава толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-голяма е степенята, в която одиторът разчита на ефективността на контрола. (Вж.: Пар. А25)

Характер и обхват на тестовете на контролите

- 10.** При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът:
- (а) изпълнява други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, включително:
 - (i) как са били приложени контролите в съответните моменти от периода, обект на одит.
 - (ii) последователността, с която са били прилагани.
 - (iii) от кого или с какви средства са били приложени. (Вж.: Пар. А26-А29)
 - (б) определя дали контролите, които ще бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли) и ако да, дали е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективната работа на тези непреки контроли. (Вж.: Пар. А30-А31)

Време на изпълнение на тестовете на контролите

- 11.** Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или през целия период, през който одиторът възнамерява да разчита на тези контроли, предмет на подпараграфи 12 и 15 по-долу, за да осигури подходяща база за целевото ниво на упование на одитора. (Вж.: Пар. А32)

Използване на одиторските доказателства, получени по време на междинен период

- 12.** Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите по време на междинен период, одиторът:
- (а) получава одиторски доказателства за съществени промени в тези контроли, настъпили след междинния период; и
 - (б) определя допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период. (Вж.: Пар. А33-А34)

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити

13. При определянето дали е подходящо да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, и ако да, продължителността на периода от време, който може да измине преди повторното тестване на контролите, одиторът взема под внимание следното:
- (а) ефективността на други елементи на вътрешния контрол, включително на контролната среда, наблюдението върху контролите от страна на предприятието и процеса за оценка на риска, прилаган от предприятието;
 - (б) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола, включително дали е ръчен или автоматизиран;
 - (в) ефективността на общите ИТ контроли;
 - (г) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието, включително характера и обхвата на отклоненията при прилагането на контрола, отбелязани в предходни одити, и дали са направени някакви промени в персонала, които оказват съществен ефект върху прилагането на контрола;
 - (д) дали липсата на промяна в конкретен контрол води до риск, поради променящите се обстоятелства; и
 - (е) рисковете от съществени отклонения и степента на упование върху контрола. (Вж.: Пар. А35)
14. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства от предходен одит относно оперативната ефективност на конкретни контроли, одиторът определя степента на продължаващата уместност на тези доказателства, като получи одиторски доказателства за това, дали след предходния одит са настъпили съществени промени в тези контроли. Одиторът получава тези доказателства чрез провеждането на проучващи запитвания, в комбинация с наблюдение или фактическа проверка, за да потвърди разбирането за тези конкретни контроли, и:
- (а) ако са настъпили промени, които касаят продължаващата уместност на одиторските доказателства от предходния одит, одиторът следва да тества контролите в хода на текущия одит. (Вж.: Пар. А36)
 - (б) ако не са настъпили такива промени, одиторът тества контролите минимум веднъж на всеки трети одит, а някои контроли и по време на всеки одит, за да избегне необходимостта да тества всички контроли, на които одиторът възнамерява да разчита в един единствен одиторски период, без тестване на контроли в следващите два одиторски периода. (Вж.: Пар. А37-А39)

15. Ако одиторът планира да разчита на контроли върху риск, който одиторът е определил за съществен риск, одиторът тества тези контроли в текущия период.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите

16. Когато се оценява оперативната ефективност на съответните контроли, одиторът оценява дали отклонения, които са били установени с помощта на процедури по същество, сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието на отклонения, установени с помощта на процедури по същество обаче, не предоставя одиторски доказателства, че контролите, свързани с твърдението за вярност, обект на теста, са ефективни. (Вж.: Пар. А40)
17. В случай, че бъдат установени отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът отправя конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси, както и потенциалните последици от тях, и определя дали:
 - (а) тестовите на контролите, които са били проведени, предоставят подходяща база за упование върху контролите;
 - (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или
 - (в) потенциалните рискове от отклонения трябва да бъдат адресирани чрез използването на процедури по същество. (Вж.: Пар. А41)

Процедури по същество

18. Независимо от оценените рискове от съществени отклонения, одиторът планира и изпълнява процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. (Вж.: Пар. А42-А47)
19. Одиторът обмисля дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество. (Вж.: Пар. А48-А51)

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансов отчет

20. Процедурите по същество на одитора включат следните одиторски процедури, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет:
 - (а) съгласуване или равняване на финансовия отчет с първичните счетоводни документи; и
 - (б) проверка на съществени записвания в дневниците и други корекции, направени в хода на изготвяне на финансовия отчет. (Вж.: Пар. А52)

Процедури по същество в отговор на съществени рискове

21. Ако одиторът е определил, че оцененият риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, е съществен риск, одиторът изпълнява процедури по същество, които са изготвени специално в отговор на този риск. Когато подходът към съществения риск включва само процедури по същество, тези процедури включват и тестове на детайлите. (Вж.: Пар. А53)

Време на изпълнение на процедурите по същество

22. Ако процедурите по същество се изпълняват на междинна дата, одиторът обхваща оставащия период като изпълнява:
- (а) процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите, за периода на намеса; или
 - (б) ако одиторът определи, че това е достатъчно, само такива допълнителни процедури по същество,
- които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода. (Вж.: Пар. А55-А57)
23. Ако на междинната дата бъдат установени отклонения, които одиторът не очаква когато оценява рисковете от съществени отклонения, одиторът оценява дали свързаната с това оценка на риска и планирания характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани. (Вж.: Пар. А58)

Адекватност на представянето и оповестяването

24. Одиторът изпълнява одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне във финансовия отчет, включително свързаните с него оповестявания, съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. А59)

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

25. На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, одиторът оценява, преди приключването на одита, дали оценките на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, продължават да бъдат уместни. (Вж.: Пар. А60-А61)
26. Одиторът прави заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение, одиторът взема под внимание всички съответстващи одиторски доказателства, независимо дали изглежда, че те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност във финансовия отчет. (Вж.: Пар. А62)
27. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществено твърдение за вярност във финансовия

отчет, одиторът се опитва да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение за финансовите отчети.

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация:²
- (а) Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които са били изпълнени.
 - (б) Връзката на тези процедури с оценените рискове на ниво твърдение за върност; и
 - (в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин. (Вж.: Пар. А63)
29. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, одиторът включва в одиторската документация заключенията, до които е достигнал, относно степента, в която на тези контроли, които са били тествани в предходния одит, може да се разчита.
30. Документацията на одитора посочва, че финансовият отчет съответства или е равен с първичните счетоводни документи.

Приложение и друг обяснителен материал

Общи отговори (Вж.: Пар. 5)

- A1. Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени отклонения на ниво финансов отчет, могат да включват:
- изтъкване пред одиторския екип на необходимостта да се поддържа отношение на професионален скептицизъм.
 - предвиждане участието на по-опитен персонал или на лица със специални умения, или използването на експерти.
 - упражняване на по-голям надзор.

² МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6

- инкорпориране на допълнителни елементи на непредвидимост при избора на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени.
- извършване на генерални промени в характера, времето на изпълнение или обхвата на одиторските процедури, например: като изпълнява процедури по същество в края на периода, вместо на междинна дата; или като модифицира характера на одиторските процедури с цел получаване на по-убедителни одиторски доказателства.

A2. Оценката на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет, и оттам на общите отговори на одитора, се влияе от разбирането на одитора за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие на вътрешния контрол и на надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в рамките на предприятието и следователно, да позволи на одитора да изпълни някои одиторски процедури на междинна дата, вместо в края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат точно противоположния ефект; например, одиторът може да отговори на една неефективна контролна среда като:

- изпълни повече одиторски процедури в края на периода, вместо към междинна дата.
- получи по-обширни одиторски доказателства от процедури по същество.
- увеличи броя на местата, които да бъдат включени в обхвата на одита.

A3. Следователно, тези съображения имат съществена тежест върху общия подход на одитора, например, ударение върху процедурите по същество (подход по същество), или подход, който използва тестове на контролите, както и процедури по същество (комбиниран подход).

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност

Характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури (Вж.: Пар. 6)

- A4. Оценката на одитора на идентифицираните рискове на ниво твърдение за вярност предоставя база за обмисляне на подходящия одиторски подход за планиране и изпълнение на допълнителни одиторски процедури. Например, одиторът може да определи, че:
- (а) само като изпълнява тестове на контролите одиторът може да постигне ефективен отговор на оценения риск от съществени отклонения за конкретно твърдение за вярност;

- (б) изпълнението само на процедури по същество е подходящо за конкретни твърдения за вярност и затова одиторът изключва ефекта на контролите от съответната оценка на риска. Това може да се дължи на факта, че процедурите за оценка на риска на одитора не са установили никакви ефективни контроли, които да са съответстващи на твърдението за вярност или защото тестването на оперативната ефективност на контролите би било неефективно, поради което одиторът не възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество; или
- (в) комбинираният подход, използващ както тестове на оперативната ефективност на контролите, така и процедури по същество, е ефективният подход.

Съгласно изискванията на параграф 18, обаче, независимо от избрания подход, одиторът следва да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания.

- A5. Характерът на допълнителните одиторски процедури се отнася до тяхната цел (т.е. тестове на контролите или процедури по същество) и техния вид (т.е. фактическа проверка, наблюдение, проучващо запитване, потвърждение, повторно изчисление, повторно изпълнение или аналитични процедури). Характерът на одиторските процедури е от по-голямо значение при отговора на оценените рискове.
- A6. Времето на изпълнение се отнася както за това кога се изпълняват одиторските процедури, така и за периода, или датата, до която се отнасят одиторските доказателства.
- A7. Обхватът на одиторската процедура се отнася до количеството (обема), което трябва да бъде изпълнено, например, размер на извадката или брой на наблюденията на контролната дейност.
- A8. Планирането и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, осигурява ясна връзка между допълнителните одиторски процедури на одитора и оценката на риска.

Отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност (Вж.: Пар. 7(a))

Характер

- A9. Оценените рискове от одитора могат да се отразят както върху видовете одиторски процедури, които ще бъдат изпълнени, така и върху тяхната комбинация. Например, когато оцененият риск е висок, одиторът може

да потвърди пълнотата на условията на договора с контрагента, в допълнение към проверката на документа. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат по-подходящи за някои твърдения за вярност, отколкото други. Например, във връзка с приходите, тестовите на контролите могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от отклонение на твърдение за вярност за пълнота, докато процедурите по същество могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от отклонение на твърдение за вярност за настъпване.

- A10. Причините за оценката, дадена на определен риск, са от практическо значение за определянето на характера на одиторските процедури. Например, ако оцененият риск е по-нисък, поради конкретни характеристики на дадена група сделки без разглеждане на свързаните с тях контроли, тогава одиторът може да определи, че дори само аналитични процедури по същество могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства. От друга страна, ако оцененият риск е по-нисък благодарение на вътрешни контроли и одиторът възнамерява да базира процедурите по същество върху тази ниска оценка, тогава одиторът изпълнява тестове на тези контроли, в съответствие с изискванията на параграф 8(а). Това може да е случай, например, за група сделки с относително однородни, некомплексни характеристики, които се обработват рутинно и се контролират от информационната система на предприятието.

Време на изпълнение

- A11. Одиторът може да извърши тестове на контролите или процедури по същество на междинна дата или в края на периода. Колкото по-висок е рискът от съществени отклонения, толкова по-вероятно е одиторът да реши, че е по-ефективно да изпълни процедури по същество по-близо до или в края на периода, а не на по-ранна дата, или да изпълни одиторски процедури в необявен или непредвидим момент (например, изпълнението на одиторски процедури в избрани, но необявени предварително местоположения). Това е особено уместно, когато става въпрос за отговор на рискове от измама. Например, одиторът би могъл да заключи, че когато са установени рискове от умишлена отклонение или манипулация, одиторските процедури за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода не биха били ефективни.
- A12. От друга страна, изпълнението на одиторски процедури преди края на периода може да подпомогне одитора при установяването на съществени въпроси на по-ранен етап от одита, и впоследствие, за тяхното разрешаване с помощта на ръководството или разработването на ефективен одиторски подход за адресиране на такива въпроси.

A13. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат изпълнени само в или след края на периода, например:

- съгласуване на финансовия отчет със счетоводните документи;
- проверка на корекциите, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет; и
- процедури в отговор на риск, че предприятието може да е встъпило в неподходящи договори за продажби или сделките може да не са завършени към края на периода.

A14. Допълнителни съществени фактори, които влияят върху съображенията на одитора кога да изпълни одиторските процедури, включват следните:

- контролната среда.
- кога е налице съответната информация (например, дали впоследствие електронните файлове могат да бъдат препокрити, или процедурите, които следва да се наблюдават, могат да възникнат само в точно определени моменти).
- характерът на риска (например, ако съществува риск от изкуствено увеличени приходи, които за да отговорят на очакванията за печалби, са постигнати чрез последващото създаване на фалшиви договори за продажби, одиторът може да изиска да провери договорите, които са налични на датата в края на периода).
- периодът или датата, за които се отнасят одиторските доказателства.

Обхват

A15. Обхватът на одиторската процедура, която се счита за необходима, се определя след вземане под внимание на нивото на същественост, оценения риск и степента на сигурност, която одиторът планира да получи. Когато една единствена цел се постига посредством комбинация от процедури, обхватът на всяка процедура се разглежда поотделно. По принцип, обхватът на одиторските процедури се увеличава с увеличаването на риска от съществени отклонения. Например, в отговор на оценения риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, може да е подходящо да се увеличи размерът на извадката и да се изпълнят аналитични процедури по същество на по-детайлно ниво. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е ефективно само, ако самата одиторска процедура е уместна към конкретния риск.

- A16. Използването на компютърно-подпомогнати одиторски техники (КПОП) може да позволи по-обширно тестване на електронни транзакции и счетоводни файлове, което може да е полезно, когато одиторът реши да промени обхвата на тестването, например в отговор на рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама. Тези техники могат да бъдат използвани при избора на извадкови сделки от ключови електронни файлове, за сортиране на сделки със специфични характеристики, или за тестване на цялата популация, вместо на извадка.

Съображения, специфични за предприятия от публичния сектор

- A17. За одити на предприятия от публичния сектор, одиторският мандат и всякакви други специални одиторски изисквания могат да се отразят върху съображенията на одитора относно характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

- A18. В случай на много малки предприятия, може да няма много контролни дейности, които биха могли да бъдат установени от одитора, или обхватът, в който тяхното съществуване или работа са били документираны от предприятието, може да е ограничен. В тези случаи може да е по-ефикасно за одитора да изпълни допълнителни одиторски процедури, които са основно процедури по същество. В някои редки случаи обаче, отсъствието на контролни дейности или на други компоненти на контрола може да направи невъзможно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

По-високи оценки на риска (Вж.: Пар. 7(б))

- A19. Когато се получават по-убедителни одиторски доказателства, поради по-висока оценка на риска, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-съществени или по-надеждни, например, като постави по-силно ударение върху получаването на доказателства от трети лица или като получи подкрепящи доказателства от редица независими източници.

Тестове на контролите

Планиране и изпълнение на тестове на контроли (Вж.: Пар. 8)

- A20. Тестове на контролите се изпълняват само за тези контроли, които одиторът е определил като подходящо планирани за предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени отклонения в дадено твърдение за вярност. Ако в различни периоди от време в хода на одита са били използвани съществено различни контроли, всяка една от тези контроли се разглежда поотделно.

- A21. Тестването на оперативната ефективност на контролите се различава от получаването на разбиране и оценяването на процеса на планиране и изпълнение на контролите. Използват се обаче едни и същи видове одиторски процедури. Следователно, одиторът може да реши, че е ефикасно да тества оперативната ефективност на контролите в същия момент, когато оценява тяхното планиране и определя дали са били изпълнени.
- A22. Нещо повече, въпреки, че някои процедури за оценка на риска може да не са били специално разработени като тестове на контролите, те могат да осигурят одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите и, впоследствие, да послужат като тестове на контролите. Например, процедурите на одитора за оценка на риска може да включват:
- отправяне на проучващи запитвания относно използването на бюджети от страна на ръководството.
 - наблюдение върху сравняването, направено от ръководството, на месечните бюджети с действителните разходи.
 - проверка на докладите от фактическата проверката, свързани с изследването на разликите между бюджетните и действителните суми.

Тези одиторски процедури осигуряват познания относно модела на бюджетната политика на предприятието, както и дали точно такава е била въведена на практика, но могат да осигурят и одиторски доказателства за ефективността на функционирането на бюджетната политика при предотвратяването или разкриването на съществени отклонения в класификацията на разходите.

- A23. В допълнение, одиторът може да планира тест на контролите, който да бъде изпълнен едновременно с детайлен тест във връзка с една и съща сделка. Въпреки, че целта на теста на контролите се различава от целта на теста на детайлите, и двете могат да бъдат изпълнени успоредно посредством извършването на тестове на контролите и тестове на детайлите за една и съща сделка, познати още и като тест с двойна цел. Например, одиторът може да планира и оцени резултатите от тест, свързан с проверката на фактура, за да определи дали тя е била одобрена и за да осигури одиторски доказателства по същество за сделката. Тестът с двойна цел се планира и оценява посредством разглеждането на всяка цел на теста поотделно.
- A24. В някои случаи, одиторът може да счете за невъзможно да разработи ефективни процедури по същество, които сами по себе си предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за

вярност.³ Такава ситуация може да настъпи когато едно предприятие извършва своята дейност при използването на ИТ и не се изготвя или поддържа документация за сделките, освен посредством ИТ системата. В тези случаи параграф 8(б) изисква от одитора да проведе тестове на съответните контроли.

Одиторски доказателства и целево упование (Вж.: Пар. 9)

- A25. По-високо ниво на сигурност може да се търси във връзка с оперативната ефективност на контролите, когато възприетият подход се състои главно от тестове на контроли, в частност, когато не е възможно или практически да се получат съществени и уместни одиторски доказателства само посредством процедури по същество.

Характер и обхват на тестовете на контролите

Други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания (Вж.: Пар. 10(a))

- A26. Проучващото запитване само по себе си не е достатъчно, за се да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, в комбинация с проучващото запитване се използват и други одиторски процедури. В тази връзка, проучващото запитване в комбинация с фактическа проверка или повторно изпълнение, може да осигури по-висока степен на сигурност, отколкото само от проучващо запитване и наблюдение, тъй като наблюдението е уместно само за момента от време, в който е проведено.
- A27. Характерът на конкретния контрол влияе върху вида на процедурата, която е необходима за получаването на одиторски доказателства за това, дали контролът е функционирал ефективно. Например, ако оперативната ефективност е доказана с документация, одиторът може да реши да я провери, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност. За други контроли, обаче, такава документация може да не е налице или да не е уместна. Например, за функционирането на някои фактори в контролната среда може да не съществува работна документация, като например за възлагането на правомощия и отговорности, или за някои видове контролни дейности, като например контролни дейности, извършвани от компютър. В тези ситуации, одиторски доказателства за оперативната ефективност могат да бъдат получени посредством отправянето на проучващо запитване в комбинация с други одиторски процедури, като наблюдение или използване на КПОП.

Обхват на тестовете на контролите

³ МОС 315, параграф 30.

A28. Когато са необходими по-убедителни одиторски доказателства за ефективността на контрола, може да бъде подходящо да се увеличи обхвата на тестване на контролите. Както и при степента на упование върху контролите, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на обхвата на тестовите на контролите на одитора, включват следните:

- честота на изпълнение на контрола от страна на предприятието през периода.
- продължителност от време в течение на одиторския период, през която одиторът разчита на оперативната ефективност на контрола.
- очаквано отклонение от контрола.
- уместност и надеждност на одиторските доказателства, които да бъдат получени относно оперативната ефективност на контрола на ниво твърдение за вярност.
- степен, в която одиторските доказателства са получени от тестове на други контроли, свързани с твърдението за вярност.

МОС 530 ⁴ съдържа допълнителни насоки относно обхвата на тестването.

A29. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, може да не се налага одиторът да увеличава обхвата на тестването на автоматизирания контрол. Може да се очаква автоматизираният контрол да функционира последователно, освен ако програмата (включително таблиците, файловете или други постоянни данни, използвани от програмата) не се промени. След като одиторът определи, че автоматизираният контрол функционира по предназначение (което би могло да се направи в момента, в който контролът се въвежда за първи път или на някоя друга дата), одиторът обмисля извършването на тестове, за да определи дали контролът продължава да функционира ефективно. Тези тестове биха могли да включват определяне, че:

- в програмата не са направени промени, без да бъдат обект на подходящи контроли за промени в програмата;
- за обработка на сделките и операциите се използва одобрена версия на програмата; и
- другите съответстващи общи контроли са ефективни.

⁴ МОС 530 „Одиторски извадки”.

Тези тестове могат да включват и определяне, че не са били направени промени в програмата, какъвто може да е случаят, при който предприятието използва пакетни софтуерни приложения без да ги модифицира или поддържа. Например, одиторът може да провери записа за администриране на ИТ сигурността, за да получи одиторски доказателства, че през периода не е имало случаи на непозволен достъп.

Тестване на непреки контроли (Вж.: Пар. 10(б))

- A30. В някои случаи може да е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективното функциониране на непреките контроли. Например, когато одиторът реши да тества ефективността на прегледа от страна на потребител на отчети за изключения, в които са описани подробно продажби, превишаващи одобрения кредитен лимит, прегледът на потребителя и последващите действия представляват контрол, който е от пряко значение за одитора. Контролите върху точността на информацията в отчетите (например, общите ИТ-контроли) се описват като „непреки” контроли.
- A31. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, одиторските доказателства относно прилагането на автоматизиран контрол при приложенията, когато се разглеждат в комбинация с одиторските доказателства относно оперативната ефективност на общите контроли на предприятието (и в частност, контролите върху промяната), могат да осигурят и съществени одиторски доказателства относно тяхната оперативна ефективност.

Време на изпълнение на тестовите на контролите

Целеви период на упование (Вж.: Пар. 11)

- A32. Одиторските доказателства, отнасящи се само за даден период от време, могат да са достатъчни за целта на одитора, например когато тества контроли върху физическото преброяване на материалните запаси на предприятието в края на периода. Ако, от друга страна, одиторът възнамерява да разчита на контрола през даден период, подходящи са тестове, които са в състояние да осигурят одиторски доказателства, че контролът функционира ефективно в съответните моменти през този период. Тези тестове могат да включват тестове на наблюдението на контролите от страна на предприятието.

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж.: Пар. 12)

- A33. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени относно контролите, които са

функционирали през периода, оставащ след междинния период, включват:

- значимостта на оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност.
- специфичните контроли, които са тествани по време на междинния период и съществените промени в тях след като са били тествани, включително промени в информационната система, процеси и персонал.
- степента, в която са получени одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли.
- продължителността на оставащия период.
- обхвата, до който одиторът възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на базата на упование върху контролите.
- контролната среда.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например, чрез разширяване на тестовите на контролите в продължение на оставащия период или чрез тестване на текущото наблюдение на контролите от страна на предприятието.

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити (Вж.: Пар. 13)

A35. При определени обстоятелства, одиторските доказателства, получени от предходни одити, могат да осигурят одиторски доказателства, когато одиторът изпълни одиторски процедури, за да установи дали те продължават да бъдат съществени. Например, при провеждането на предходен одит, одиторът може да е определил, че автоматизираният контрол функционира по предназначение. Одиторът може да събере одиторски доказателства, за да определи дали са направени промени в автоматизирания контрол, които оказват влияние върху неговото продължаващо ефективно функциониране, например, посредством проучващи запитвания до ръководството и фактическа проверка на данни, за да установи кои контроли са били променени. Вземането под внимание на одиторските доказателства за тези промени може да подкрепи увеличаването или намаляването на одиторските доказателства за оперативната ефективност на контролите, които се очаква да бъдат събрани в текущия период.

Контроли, които са се променили спрямо предходни одити (Вж.: Пар. 14(a))

A36. Промените могат да окажат влияние върху уместността на одиторските доказателства, получени в предходни одити така, че те може вече да не

са база за продължаващо упование. Например, промените в системата, които позволяват на предприятието да получи нов доклад от системата, вероятно не се отразяват върху уместността на одиторските доказателства от предходния одит; една промяна обаче, която води до различно натрупване или изчисляване на данните, оказва влияние.

Контроли, които не са се променили спрямо предходни одити (Вж.: Пар. 14(б))

A37. Решението на одитора за това, дали да разчита на одиторски доказателства, получени в предходни одити за контроли, които:

- (а) не са се променили след последното им тестване; и
- (б) не са контроли, които намаляват значимия риск,

е въпрос на професионална преценка. В допълнение, продължителността на периода от време между повторното тестване на тези контроли, също е въпрос на професионална преценка, но параграф 14(б) изисква това да се прави минимум веднъж на всяка трета година.

A38. По принцип, колкото по-висок е рискът от съществени отклонения, или колкото по-голяма е степента на упование върху контролите, толкова по-вероятно е да е изминал по-кратък период от време, ако има такъв. Факторите, които обичайно намаляват периода за повторно тестване на контрола, или които водят до липса на упование върху одиторските доказателства, получени в предходни одити като цяло, включват следните:

- недостатъчна контролна среда.
- недостатъчно текущо наблюдение върху контролите.
- значим ръчен елемент в съответните контроли.
- промени в персонала, които оказват съществен ефект върху приложението на контрола.
- променящи се обстоятелства, които посочват необходимост от промени в контрола.
- недостатъчни общи ИТ контроли.

A39. Когато съществуват редица контроли, за които одиторът определя, че е уместно да използва одиторски доказателства, получени в предходни одити, тестването на тези контроли по време на всеки одит осигурява потвърждаваща информация за продължаващата ефективност на контролната среда. Това допринася за решението на одитора дали е подходящо да разчита на одиторските доказателства, получени в предходни одити.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите (Вж.: Пар. 16-17)

- A40. Същественият отклонения, установени от процедурите на одитора са важен индикатор за наличието на значителен недостатък във вътрешния контрол.
- A41. Концепцията за ефективност на функционирането на контролите приема, че могат да възникнат някои отклонения в начина, по който контролите се прилагат от предприятието. Отклоненията от предварително предписаните контроли могат да се дължат на такива фактори, като промени в ключовия персонал, съществени сезонни колебания в обема на сделките и човешка грешка. Установената степен на отклонение, в частност, в сравнение с очакваната степен, може да сочи, че на контролите не може да се разчита за намаляването на риска на ниво твърдение за вярност до това, определено от одитора.

Процедури по същество (Вж.: Пар. 18)

- A42. Параграф 18 изисква от одитора да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания, независимо от оценените рискове от съществени отклонения. Това изискване отразява фактите, че: (а) оценката на риска на одитора е въпрос на преценка, поради което може да не успее да установи всички рискове от съществени отклонения; и (б) има вътрешноприсъщи ограничения на вътрешния контрол, включително неговото заобикаляне от страна на ръководството.

Характер и обхват на процедурите по същество

- A43. В зависимост от конкретните обстоятелства, одиторът може да определи, че:
- изпълнението единствено на аналитични процедури по същество ще бъде достатъчно за намаляването на риска до приемливо ниско ниво. Например, когато оценката на риска на одитора е подкрепена от одиторски доказателства от тестовите на контролите.
 - подходящи са само тестове на детайлите.
 - комбинация от аналитични процедури по същество и тестове на детайлите е по-подходящ отговор на оценените рискове.
- A44. Аналитичните процедури по същество по принцип са по-приложими към големи обеми операции, тенденцията при които е да бъдат предвидими с течение на времето. МОС 520⁵ установява изисквания и предоставя насоки относно приложението на аналитични процедури по време на одит.

⁵ МОС 520 „Одиторски извадки”.

- A45. Характерът на риска и твърдението за вярност е от значение при планирането на тестове на детайлите. Например, тестове на детайлите, свързани със съществуването или появата на твърдение за вярност, могат да включват избор от обекти, съдържащи се в сумата на финансовия отчет, и получаване на съответни одиторски доказателства. От друга страна, тестове на детайлите, свързани с твърдението за вярност за пълнота, може да включват избор от обекти, за които се очаква да бъдат включени в съответната сума на финансовия отчет и проучване дали са били включени.
- A46. Тъй като оценката на риска от съществени отклонения взема под внимание вътрешния контрол, може да се наложи обхватът на процедурите по същество да бъде разширен, когато резултатите от тестовете на контролите не са удовлетворителни. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е уместно само ако самата одиторска процедура е уместна спрямо конкретния риск.
- A47. При планирането на тестове на детайлите, обхватът на тестването обичайно се определя в зависимост от размера на извадката. Други въпроси обаче също могат да бъдат съществени, включително дали е по-ефективно да се използват други селективни средства за тестване. Вж. МОС 500.⁶

Обмисляне дали да бъдат изпълнени процедури за потвърждения от външни източници(Вж.: Пар. 19)

- A48. Процедурите за потвърждения от външни източници често са уместни, когато се обхващат твърдения за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи, но не трябва да бъдат ограничавани само до тези обекти. Например одиторът може да поиска потвърждение от външен източник на условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други лица. Процедурите за потвърждения от външни източници могат да бъдат изпълнени и за получаването на одиторски доказателства за отсъствието на определени условия. Например, искането може конкретно да търси потвърждение, че не съществуват „странични споразумения“, което може да е уместно за твърдение за вярност за отграничаване на периода на получаване на приходите на предприятието. Други ситуации, при които процедурите за потвърждения от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства в отговор на оценените рискове от съществени отклонения, включват:

⁶ МОС 500 "Планиране на одита на финансови отчети", параграф 10.

- салда по банкови сметки и друга информация, свързана с взаимоотношенията с банки;
- салда по сметки за вземания и условия;
- материални запаси, държани от трети лица в митнически складове за обработка или на консигнация;
- актове за собственост върху имущество, държани от адвокати или финансисти при условията на отговорно пазене или като гаранция (обезпечение);
- инвестиции, държани на отговорно пазене от трети лица или закупени от стокови брокери, но все още непредадени към датата на баланса;
- суми, дължими на кредитори, в това число и съответните условия на погасяване и ограничителни клаузи;
- салда по сметки за задължения и условия.

A49. Въпреки, че потвържденията от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства, свързани с определени твърдения за вярност, има някои твърдения за вярност, за които потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства. Например, потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства, свързани с възстановимостта на салдата по сметки за вземания, отколкото за тяхното съществуване.

A50. Одиторът може да определи, че процедурите за потвърждения от външни източници, изпълнени за една цел, предоставят възможност за получаването на одиторски доказателства по други въпроси. Например, исканията за потвърждение, свързани със салда по банкови сметки, често включват искания за информация, свързана с други твърдения за вярност във финансовия отчет. Тези съображения могат да окажат влияние върху решението на одитора дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници.

A51. Факторите, които могат да помогнат на одитора при определянето дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници като одиторски процедури по същество, включват:

- познанията на потвърждаващата страна по съответния въпрос – отговорите могат да бъдат по-надеждни, ако са предоставени от лице в потвърждаващата страна, което разполага със съответните познания за потвърждаваната информация;

- способността или желанието на съответната потвърждаваща страна да отговори – например, потвърждаващата страна:
 - може да не поеме отговорността да отговори на искането за потвърждение;
 - може да счита, че предоставянето на отговор е твърде скъпо или времеотнемащо;
 - може да има опасения относно потенциалната правна отговорност, произтичаща от предоставянето на отговор;
 - може да осчетоводява сделките в различни валути; или
 - може да работи в среда, в която предоставянето на отговор на искания за потвърждение не представлява съществен аспект от ежедневните операции.

В тези ситуации, потвърждаващите страни може да не отговарят, може да отговорят по обичаен начин или може да се опитат да ограничат степента на упование, поставяна върху отговора.

- обективността на съответната потвърждаваща страна – ако потвърждаващата страна е свързано лице с предприятието, отговорите на исканията за потвърждение може да са по-малко надеждни.

....

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет (Вж.: Пар. 20(б))

- A52. Характерът, а също и обхватът, на проверката от страна на одитора на записванията в регистрите и на другите корекции, зависи от характера и комплексността на финансово-отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществени отклонения.

Процедури по същество в отговор на съществени рискове (Вж.: Пар. 21)

A53. Параграф 21 от настоящия МОС изисква от одитора да изпълни процедури по същество, които са конкретно в отговор на рисковете, които одиторът е определил като съществени рискове. Одиторските доказателства във формата на потвърждения от външни източници, получени от одитора от

подходящи потвърждаващи страни, могат да му помогнат при получаването на одиторски доказателства с висока степен на надеждност, от които одиторът се нуждае в отговор на значителни рискове от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка. Например, ако одиторът установи, че ръководството се намира под натиск, за да отговори на определени очаквания за печалби, може да е налице риск от изкуствено завишаване на продажбите от страна на ръководството чрез неправилно признаване на приходи, свързани с договори за продажба, чиито условия не позволяват признаването на приход, или чрез фактуриране на продажби преди тяхната доставка. В тези случаи, одиторът може, например, да планира процедури за потвърждения от външни източници не само, за да потвърди неуредените суми, но също така и за да потвърди детайли от договорите за продажби, включително датата, всякакви права за връщане и срокове за доставка. В допълнение, одиторът може да сметне за ефективно да подкрепи тези процедури за потвърждения от външни източници с проучващи запитвания, насочени към нефинансовия персонал на предприятието, относно промени в договорите за продажба и сроковете за доставка.

Време на изпълнение на процедурите по същество (Вж.: Пар. 22-23)

- A54. В повечето случаи, одиторските доказателства от изпълнението на процедури по същество в предходен одит предоставят малко или никакви одиторски доказателства за текущия период. Има обаче изключения, например правно становище, което е било получено в предходен одит, свързано със структурата на секюритизация, в която не са правени никакви промени, може да е уместно и за текущия период. В тези случаи може да е подходящо да се използват одиторски доказателства, получени от съществени процедури в предходен одит, ако съответният предмет не се е променил фундаментално и одиторските процедури са били изпълнени и през текущия период с цел установяване на тяхната продължаваща уместност.

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж.: Пар. 22)

- A55. При определени обстоятелства, одиторът може да определи, че е ефективно да изпълни процедурите по същество на междинна дата, и да сравни и равни информацията за салдото в края на периода със съпоставимата информация към междинната дата, за да:
- (а) идентифицира суми, които изглеждат необичайни;
 - (б) проучи всякакви такива суми; и
 - (в) изпълни аналитични процедури по същество или тестове на детайлите, за да тества периода на намеса.

A56. Изпълнението на процедури по същество на междинна дата, без да се изпълнят допълнителни процедури на по-късна дата, увеличава риска, че отклонения, които могат да съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити от одитора. Колкото по-дълъг е оставащият период, толкова по-висок е този риск. Фактори, като посочените по-долу, могат да повлияят на решението дали да се изпълнят процедури по същество на междинна дата:

- контролната среда и други подходящи контроли.
- наличието на информация на по-късна дата, която е необходима за процедурите на одитора.
- целта на процедурата по същество.
- оценения риск от съществени отклонения.
- характера на групите сделки или на салдата по сметки и свързаните с тях твърдения за вярност.
- способността на одитора да изпълнява подходящи процедури по същество или процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите, които да обхванат оставащия период, за да намалят риска, че отклонения, които съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити.

A57. Фактори, като посочените по-долу, могат да окажат влияние върху решението дали да се изпълнят аналитични процедури по същество във връзка с периода между междинната дата и края на периода:

- дали салдата в края на периода на конкретни групи сделки или салда по сметки, са разумно предвидими от гледна точка на сума, относителна значимост и състав.
- дали процедурите на предприятието за анализ и корекция на такива групи от сделки или салда по сметки на междинни дати и за установяване на подходящи разграничавания на периоди са подходящи.
- дали информационната система, свързана с финансовото отчитане, ще предостави информация относно салдата в края на периода и сделките и операциите в оставащия период, която ще бъде достатъчна, за да позволи изследването на:
 - (а) значими необичайни сделки или записвания (включително такива в или близо до края на периода);
 - (б) други причини за съществени колебания или очаквани колебания, които не са настъпили; и

- (в) промени в състава на групите от сделки или салда по сметки.

Отклонения, установени на междинна дата (Вж.: Пар. 23)

A58. Когато одиторът заключи, че планираният характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани в резултат от неочаквани отклонения, разкрити на междинна дата, тези модификации може да включват разширяването или повтарянето в края на периода на процедурите, които са били изпълнени към междинната дата.

Адекватност на представянето и оповестяването (Вж.: Пар. 24)

A59. Оценяването на цялостното представяне във финансовите отчети, включително на свързаните оповестявания, се отнася до въпроса, дали отделните финансови отчети са представени по начин, който отразява подходящата класификация и описание на финансовата информация, както и формата, организацията и съдържанието на финансовите отчети и приложените към тях пояснителни приложения. Това включва, например, използваната терминология, обема на предоставените детайли, класификацията на обекти в отчетите и базите за определяне на посочените суми.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (Вж.: Пар. 25-27)

A60. Одитът на финансовия отчет е кумулативен и повтарящ се процес. Тъй като одиторът изпълнява планирани одиторски процедури, получените одиторски доказателства могат да накарат одитора да модифицира характера, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури. Информация, която се различава съществено от информацията, върху която се базира оценката на риска, може да стане достояние на одитора. Например:

- Обхватът на отклоненията, които одиторът установява при изпълнението на процедури по същество може да промени преценката на одитора за оценката на рисковете, а може да посочи значителен недостатък във вътрешния контрол.
- Одиторът може да установи несъответствия в счетоводните документи или противоречащи си, или липсващи, доказателства.
- Изпълнените аналитични процедури на етапа от одита, свързан с цялостния преглед, могат да посочат риск от съществени отклонения, който не е бил установен преди това.

При такива обстоятелства, одиторът може да се наложи да оцени повторно планираните одиторски процедури, на базата на коригирано

съображение относно оценените рискове за всички или за някои групи сделки, салда по сметки или оповестявания, и свързаните с тях твърдения за вярност. МОС 315 съдържа допълнителни насоки относно коригирането на оценката на риска на одитора.⁷

- A61. Одиторът не може да предположи, че случай на измама или грешка е изолиран случай. Следователно, разглеждането на начина, по който разкриването на отклонение, влияе върху оценените рискове от съществени отклонения, е важно, за да се определи дали оценката остава подходяща.
- A62. Преценката на одитора относно това какво представлява достатъчни и уместни одиторски доказателства, се влияе от такива фактори като посочените по-долу:
- значимост на потенциалните отклонения в твърдението за вярност и вероятността те да имат съществен ефект, взети поотделно или в съвкупност с други потенциални отклонения, върху финансовия отчет.
 - ефективност на отговорите на ръководството и на контролите за адресиране на рисковете.
 - придобит опит по време на предходни одити по отношение на подобни потенциални отклонения.
 - резултати от изпълнени одиторски процедури, включително дали чрез тези одиторски процедури са идентифицирани конкретни случаи на измама или грешка.
 - източник и надеждност на наличната информация.
 - убедителност на одиторските доказателства.
 - разбирането за предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол на предприятието.

Документация (Вж.: Пар. 28)

- A63. Форматът и обхватът на одиторската документация е въпрос на професионална преценка и се влияе от характера, размера и комплексността на предприятието, и неговия вътрешен контрол, наличието на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в одита.

⁷ МОС 315, параграф 31.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 402

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

(В сила за финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

Обхват на този МОС 1-5

Дата на влизане в сила.....6

Цели.....7

Определения.....8

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол.....9-14

Отговор на оценените рискове от съществени отклонения* 15-17

Тип 1 и тип 2 доклади, които изключват услугите на обслужваща организация – подизпълнител.....18

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани отклонения във връзка с дейностите в обслужващата организация.....19

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител.....20-22

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол.....A1-A23

Отговор на оценените рискове от съществени отклонения.....A24-A39

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Тип 1 и тип 2 доклади, които изключват услугите на обслужваща организация –
подизпълнител.....A40

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и
некоригирани отклонения във връзка с дейностите в обслужващата
организация.....A41

Издаване на доклад от одитора на предприятието-
потребител.....A42-A44

Международен одиторски стандарт (МОС) 402 „Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

Въведение

Обхват на този МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора на предприятие, което е предприятие-потребител за получаването на достатъчни и подходящи одиторски доказателства, когато предприятие-потребител използва услугите на една или повече обслужващи го организации. По-конкретно, той разглежда как одиторът на предприятие-потребител прилага МОС 315¹ и МОС 330² при получаването на разбиране за предприятие-потребител, в това число и за вътрешния контрол, свързан с одита, което е достатъчно, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения, и за да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове.
2. Много предприятия възлагат различни части от своята дейност на външни фирми, които предоставят услуги, вариращи от изпълнението на специфични задачи под ръководството на предприятието до замяната на цели бизнес звена или функции на предприятието, като например функцията, свързана със спазването на данъчното законодателство. Много от услугите, предоставяни от тези организации, са неразделна част от бизнес операциите на предприятието; не всички такива услуги, обаче, имат значение за одита.
3. Услугите, предоставяни от обслужваща организация, имат значение за одита на финансовите отчети на предприятие-потребител, когато тези услуги, и контролът върху тях, са част от информационната система на предприятие-потребител, включително свързаните с нея бизнес процеси, отнасящи се до финансовото отчитане. Въпреки, че е вероятно повечето от контролите в обслужващата организация да са свързани с финансовото отчитане, може да има и други контроли, които може да са свързани с одита, като например контроли върху опазването на активите. Услугите на обслужващата организация са част от информационната система на предприятието, включително свързаните с нея бизнес процеси, отнасящи се до финансовото отчитане, ако тези услуги засягат което и да е от следното:

¹ МОС 315, “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

² МОС 330, “Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

- (а) класовите сделки в операциите на предприятието-потребител, които са съществени за финансовите отчети на предприятието-потребител;
 - (б) процедурите, в рамките както на информационните технологии (ИТ), така и на ръчно-управляваните системи, с които сделките и операциите на предприятието-потребител се иницират, записват, обработват, коригират, ако е необходимо, прехвърлят в главната книга и отчитат във финансовите отчети;
 - (в) съответните счетоводни записвания, в електронен формат или на хартиен носител, поддържащата информация и конкретни сметки във финансовите отчети на предприятието-потребител, които се използват за иницирането, записването, обработването и отчитането на сделките и операциите на предприятието-потребител; това включва и коригирането на невярна информация и начинът, по който информацията се прехвърля в главната книга;
 - (г) как информационната система на предприятието-потребител улавя събития и условия, различни от сделки и операции, които са съществени за финансовия отчет;
 - (д) процесът на финансово отчитане, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител, включително съществени счетоводни приблизителни оценки и оповестявания; и
 - (е) контролите, съпътстващи записванията в хронологичните регистри, включително нестандартни записвания в , използвани за отразяването на неповтарящи се, необичайни сделки и операции или корекции.
4. Естеството и обхватът на работата, която трябва да бъде извършена от одитора на предприятието-потребител във връзка с услугите, предоставяни от обслужваща организация, хронологичните регистри зависят от естеството и значимостта на тези услуги за предприятието-потребител и значимостта на тези услуги с одита.
5. Настоящият МОС не се прилага по отношение на услуги, предоставяни от финансови институции, които са ограничени до осъществяването на операции, по сметки на предприятието във финансовата институция, които са били изрично одобрени от предприятието, като например осъществяването на операции по разплащателни сметки в банка или осъществяването на операции, свързани с ценни книжа от брокер. В допълнение, настоящият

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

МОС не се прилага към одита на сделки и операции, възникващи във връзка със собствеността върху финансови участия в други предприятия, като например съдружия, корпорации и смесени предприятия, когато собствеността на участията е осчетоводена и отчетена пред държателите на участията.

Дата на влизане в сила

6. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

7. Целите на одитора на предприятието-потребител, когато предприятието-потребител използва услугите на обслужваща организация, са:
 - (а) да получи такова разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и техният ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, което е достатъчно, за да установи и оцени рисковете от съществени отклонения; и
 - (б) да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

Определения

8. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:
 - (а) Допълнителни контроли на предприятието-потребител – контроли, за които обслужващата организация допуска, при проектирането на своята услуга, че ще бъдат приложени от предприятията-потребители, и които, ако е необходимо да се постигнат целите на контрола, са били конкретно посочени в описанието на нейната система.
 - (б) Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (в този МОС се нарича доклад от тип 1) – Докладът включва:
 - (i) описание, изготвено от ръководството на обслужващата организация, на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, които са били проектирани и внедрени към посочената дата; и

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

- (ii) доклад от одитора на обслужващата организация с цел да се изрази разумна степен на сигурност, която включва мнението на одитора относно описанието на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли и доколко проектирането на контролите е подходящо за постигането на конкретните цели на контрола.
- (в) Доклад върху описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужваща организация (в този МОС се нарича доклад от тип 2) – Докладът включва:
 - (i) описание, изготвено от ръководството на обслужващата организация, на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, тяхното проектиране и внедряване към конкретна дата или в течение на определен период и, в някои случаи, тяхната оперативна ефективност през определения период; и
 - (ii) Доклад от одитора на обслужващата организация, чиято цел е да изрази разумна степен на сигурност, която включва:
 - а. мнението на одитора на обслужващата организация относно описанието на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, и доколко проектирането на контролите е подходящо за постигането на конкретните цели на контрола и на оперативна ефективност на контролите; и
 - б. Описание на тестовете на контролите на одитора на обслужващата организация и на резултатите от тях.
- (г) Одитор на обслужващата организация – одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.
- (д) Обслужваща организация – организация–трето лице (или сегмент от организация–трето лице), която предоставя услуги на предприятия-потребители, които са част от информационните системи на тези предприятия, свързани с финансовото отчитане.

- (е) Система на обслужваща организация – политиката и процедурите, които са проектирани, внедрени и поддържани от обслужващата организация, за да може да предостави на предприятия-потребители услугите, обхванати в доклада на одитора на обслужващата организация.
- (ж) Под-обслужваща организация – обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация, за да изпълни някои от услугите, предоставяни на предприятия-потребители, които са част от информационните системи на тези предприятия-потребители, свързани с финансовото отчитане.
- (з) Одитор на предприятието-потребител – одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятие-потребител.
- (и) Предприятие-потребител – предприятие, което използва обслужваща организация и чийто финансов отчет се одитира.

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

9. При получаването на разбиране за предприятието-потребител в съответствие с МОС 315,³ одиторът на предприятието-потребител получава разбиране за начина, по който предприятието-потребител използва услугите на обслужващата организация в своята дейност, включително: (Вж. параграфи А1-А2)
- (а) естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация и значимостта на тези услуги за предприятието-потребител, включително за техния ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител; (Вж. параграфи А3-А5)
 - (б) естеството и съществеността на обработените сделки и операции или отчети, или финансовоотчетни процеси, засегнати от обслужващата организация; (Вж. параграф А6)
 - (в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и (Вж. параграф А7)

³ МОС 315, параграф 11.

(г) естеството на взаимоотношението на предприятието-потребител и обслужващата организация, включително съответните договорни условия за дейностите, поети от обслужващата организация. (Вж. параграфи А8-А11)

10. При получаването на разбиране за вътрешния контрол, свързан с одита, в съответствие с МОС 315,⁴ одиторът на предприятието-потребител оценява проектирането и внедряването на съответните контроли в предприятието-потребител, които се отнасят до услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително тези, които се прилагат по отношение на сделки и операции, обработени от обслужващата организация. (Вж. параграфи А12-А14)
11. Одиторът на предприятието-потребител определя дали е получено достатъчно разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация и за техния ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, за да осигури база за установяването и оценяването на рисковете от съществени отклонения.
12. Ако одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчно разбиране от предприятието-потребител, той получава това разбиране като изпълни една или повече от следните процедури: (Вж. параграфи А15-А20)
 - (а) получаване на докладите от тип 1 или тип 2, ако има такива;
 - (б) осъществяване на контакт с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, с цел получаване на конкретна информация;
 - (в) посещение в обслужващата организация и изпълнение на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация; или
 - (г) използване на друг одитор за изпълнението на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация.

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация

13. При определянето на достатъчността и уместността на одиторските доказателства, предоставяни от доклад от тип 1 или

⁴ МОС 315, параграф 12.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

тип 2, одиторът на предприятието-потребител следва да бъде удовлетворен по отношение на : (Вж. параграф A21)

(а) професионалната компетентност на одитора на обслужващата организация и неговата независимост спрямо обслужващата организация; и

(б) адекватността на стандартите, в съответствие с които е издаден доклада от тип 1 или тип 2.

14. Ако одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 1 или тип 2 като одиторско доказателство в подкрепа на своето разбиране за проектирането и внедряването на контролите в обслужващата организация, одиторът на предприятието-потребител : (Вж. Параграфи A22-A23)

(а) оценява дали описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител;

(б) оценява достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаването на разбиране за вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита; и

(в) определя дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни за предприятието-потребител и, ако да, получава разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли.

Отговор на оценените рискове от съществени отклонения

15. При отговора на оценените рискове в съответствие с МОС 330, одиторът на предприятието-потребител: (Вж. параграфи A24-A28)

(а) определя дали документите, поддържани от предприятието-потребител, осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет; и, ако не,

(б) изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, или използва друг одитор, който да изпълни тези процедури в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.

Тестове на контролите

16. Когато оценката на риска на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите в обслужващата организация работят ефективно, одиторът на предприятието-потребител получава одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли като изпълни една или повече от следните процедури: (Вж. параграфи A29-A30)
- (а) да получи доклад от тип 2, ако има такъв;
 - (б) да изпълни подходящи тестове на контролите в обслужващата организация; или
 - (в) да използва друг одитор за изпълнението на тестове на контролите в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно

17. Ако, в съответствие с параграф 16(а), одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно, одиторът на предприятието-потребител определя дали докладът на одитора на обслужващата организация предоставя достатъчни и уместни одиторски доказателства за ефективността на контролите в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител като: (Вж. параграфи A31-A39)
- (а) оцени дали описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител;
 - (б) определи дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни предприятието-потребител, и, ако да, да получи разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли, и, ако да, да тества тяхната оперативна ефективност;
 - (в) оцени доколко периодът, обхванат от тестовите на контролите, е подходящ, и времето, което е изминало след изпълнението на тестовите на контролите; и

- (г) оцени дали тестовите на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация, и резултатите от тях, както са описани в доклада на одитора на обслужващата организация, са уместни за твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител и дали предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител.

Доклади от тип 1 и тип 2, които изключват услугите на под-обслужваща организация

18. Ако одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 1 или тип 2, който не включва услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, и тези услуги са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител прилага изискванията на настоящия МОС по отношение на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация. (Вж. параграф А40)

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани отклонения във връзка с дейностите в обслужващата организация

19. Одиторът на предприятието-потребител отправя запитване към ръководството на предприятието-потребител дали обслужващата организация е докладвала пред предприятието-потребител, или предприятието-потребител по някакъв друг начин е разбрало за случаи на измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове или за некоригирани отклонения, засягащи финансовия отчет на предприятието-потребител. Одиторът на предприятието-потребител оценява как този въпрос се отразява върху естеството, времето на провеждане и обхвата на неговите допълнителни одиторски процедури, както и ефекта върху неговите заключения и доклад. (Вж. параграф А41)

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител

20. Одиторът на предприятието-потребител модифицира мнението в своя доклад в съответствие с МОС 705⁵, ако не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за

⁵ МОС 705, “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 6.

услугите, предоставяни от обслужващата организация, които са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител. (Вж. параграф А42)

21. Одиторът на предприятието-потребител не прави препратка към работата на одитора на обслужващата организация в своя доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако не е задължен от закон или подзаконов нормативен акт да направи това. Ако тази препратка се изисква от закон или подзаконов нормативен акт, докладът на одитора на предприятието-потребител посочва, че тази препратка не намалява отговорността на одитора на предприятието-потребител за одиторското мнение. (Вж. параграф А43)
22. Ако препратката към работата на одитора на обслужващата организация е уместна за получаването на разбиране за модификацията в мнението на одитора на предприятието-потребител, докладът на одитора на предприятието-потребител посочва, че тази препратка не намалява отговорността на одитора на предприятието-потребител за това мнение. (Вж. параграф А44)

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

Източници на информация (Вж. параграф 9)

- A1. Информацията за естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, може да се получи от редица източници, като:
- Ръководства за потребителите.
 - Прегледи на системите.
 - Технически ръководства.
 - Договор или споразумение за ниво на обслужване между предприятието-потребител и обслужващата организация.
 - Доклади от вътрешните одитори на обслужващата организация или регулаторните органи относно контролите в обслужващата организация.
 - Доклади от одитора на обслужващата организация, включително писма до ръководството, ако има такива.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

A2. Познанията, получени в резултат от работата на одитора на предприятието-потребител с обслужващата организация, например натрупан опит във връзка с други одиторски ангажименти, също могат да бъдат полезни при получаването на разбиране за естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация. Това може да е особено полезно, ако услугите и контролите върху тези услуги в обслужващата организация са силно стандартизирани.

Естество на услугите, предоставяни от обслужващата организация (Вж. параграф 9(a))

A3. Предприятието-потребител може да използва обслужваща организация, като например такава, която осъществява сделките и операциите, и поддържа свързаната с това отговорност, или която отчита сделките и операциите, и да обработва свързаните с това данни. Обслужващи организации, които предоставят такива услуги, включват, например, банкови тръстови отдели, които инвестират и обслужват активи на планове за доходи на персонала или на други лица; ипотечни банки, които обслужват ипотеките за други лица; и доставчици на приложни услуги, които доставят пакетни софтуерни приложения и технологична среда, която дава възможност на клиентите да обработват финансови и оперативни сделки и операции.

A4. Примерите за услуги на обслужващи организации, които са свързани с одита, включват:

- поддържане на счетоводните документи на предприятието-потребител.
- управление на активи.
- инициране, документиране и обработване на сделки и операции като представител на предприятието-потребител.

Съображения, специфични за малки предприятия

A5. По-малките предприятия могат да използват външни счетоводни услуги, които варират от обработването на определени сделки и операции (напр., плащането на данъците върху заплатите) и поддържането на счетоводна документация до изготвянето на техните финансови отчети. Използването на такава обслужваща организация за изготвянето на финансовия отчет не освобождава ръководството на малкото предприятие и, когато е уместно, лицата,

натоварени с общото управление, от тяхната отговорност за финансовия отчет.⁶

Естество и същественост на сделките и операциите, обработвани от обслужваща организация (Вж. параграф 9(б))

- А6. Обслужващата организация може да въведе политика и процедури, които засягат вътрешния контрол на предприятието-потребител. Тези политика и процедури са, най-малкото отчасти, физически и оперативно отделени от предприятието-потребител. Значимостта на контролите на обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител зависи от естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително от естеството и съществеността на сделките и операциите, които тя обработва за предприятието-потребител. В определени случаи, обработените сделки и операции, и отчетите, засегнати от обслужващата организация, може да не са съществени за финансовия отчет на предприятието-потребител, но естеството на обработените сделки и операции може да е значимо, поради което одиторът на предприятието-потребител може да определи, че в конкретната ситуация е необходимо получаването на разбиране за тези контроли.

Степен на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител (Вж. параграф 9(в))

- А7. Значимостта на контролите на обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител зависи и от степента на взаимодействие между нейните дейности и тези на предприятието-потребител. Степента на взаимодействие е свързана със степента, в която предприятието-потребител е в състояние и предпочете да въведе ефективни контроли върху дейностите по обработката, изпълнявани от обслужващата организация. Например, налице е висока степен на взаимодействие между дейностите на предприятието-потребител и тези на обслужващата организация, когато предприятието-потребител одобрява сделките и операциите, а обслужващата организация ги обработва и осчетоводява. В този случай, за предприятието-потребител може да е практично да въведе ефективни контроли върху тези сделки и операции. От друга страна, когато обслужващата организация инициира или първоначално отразява, обработва и осчетоводява сделките и операциите на

⁶

МОС 200, "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи 4 и А2-А3.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

предприятието-потребител, налице е по-ниска степен на взаимодействие между двете организации. В тези случаи, предприятието-потребител може да не е в състояние да, или може да предпочете да не, въведе ефективни контроли върху тези сделки и операции в предприятието-потребител, и може да разчита на контролите, прилагани в обслужващата организация.

Естество на взаимоотношението между предприятието-потребител и обслужващата организация (Вж. параграф 9(г))

A8. Договор или споразумение за ниво на обслужване между предприятието-потребител и обслужващата организация могат да уреждат въпроси, като:

- информацията, която трябва да бъде предоставена на предприятието-потребител, и отговорностите за инициране на сделки и операции, свързани с дейностите, поети от обслужващата организация;
- прилагането на изискванията на регулаторните органи, свързани с формата на документите, които трябва да бъдат водени, или с достъпа до тях;
- обезщетението, ако има такова, което ще бъде изплатено на предприятието-потребител в случай на неизпълнение;
- дали обслужващата организация ще издава доклад за своите контроли и, ако да, дали този доклад ще бъде доклад от тип 1 или тип 2;
- дали одиторът на предприятието-потребител има право на достъп до счетоводната документация на предприятието-потребител, поддържана от обслужващата организация, както и до друга информация, която му е необходима за извършването на одита; и
- дали договорът допуска пряка комуникация между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация.

A9. Налице е пряка връзка между обслужващата организация и предприятието-потребител, както и между обслужващата организация и одитора на обслужващата организация. Тези взаимоотношения не винаги водят до създаването на директно взаимоотношение между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация. Когато не е налице директно взаимоотношение между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация,

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

комуникациите между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация обикновено се осъществяват чрез предприятието-потребител и обслужващата организация. Пряко взаимоотношение може да бъде създадено и между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация, като се вземат под внимание съответните етични съображения и въпросите, свързани с поверителността. Одиторът на предприятието-потребител, например, може да използва одитора на обслужващата организация, за да извърши процедури от негово име, като:

(а) тестове на контролите в обслужващата организация; или

(б) процедури по същество във връзка със сделки и операции, отразени във финансовия отчет на предприятието-потребител, и салда, поддържани от обслужващата организация.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A10. Одиторите на публичния сектор по принцип разполагат с широки правомощия за достъп, установени от законодателството. Може, обаче, да има ситуации, при които няма такива права на достъп, например когато обслужващата организация се намира в различна юрисдикция. В този случай, одиторът на публичния сектор може да се наложи да получи разбиране за законодателството, което се прилага в другата юрисдикция, за да определи дали могат да бъдат получени подходящи права на достъп. Също така, одиторът на публичния сектор може да получи или да поиска от предприятието-потребител да включи тези права на достъп във всяко договорно споразумение между предприятието-потребител и обслужващата организация.

A11. Одиторите на публичния сектор също могат да използват друг одитор, който да изпълни тестове на контролите или процедури по същество във връзка със спазването на законите, подзаконовите нормативни актове или други разпоредби.

Разбиране на контролите, свързани с услуги, предоставяни от обслужваща организация (Вж. параграф 10)

A12. Предприятието-потребител може да въведе контроли върху услугите на обслужващата организация, които могат да бъдат тествани от одитора на предприятието-потребител и които могат да позволят на одитора на предприятието-потребител да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно за някои или за всички свързани твърдения за вярност, независимо от

контролите, които се прилагат в обслужващата организация. Ако предприятието-потребител, например, използва обслужваща организация за обработка на заплатите, то може да въведе контроли върху предаването и получаването на информация за заплатите, които биха могли да предотвратят или установят съществени отклонения. Тези контроли може да включват:

- съпоставяне на данните, предадени на обслужващата организация, с докладите за информацията, получена от обслужващата организация след като информацията е била обработена.
- преизчисляване на извадка от заплатите с оглед установяване на математическата точност на изчисленията и преглед на общата сума на заплатите от гледна точка на разумност.

A13. В тази ситуация, одиторът на предприятието-потребител може да изпълни тестове на контролите на предприятието-потребител върху обработването на заплатите, които биха му предоставили база да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно от гледна точка на твърденията за вярност, свързани със заплатите.

A14. Както е посочено в МОС 315⁷ във връзка с някои рискове, одиторът на предприятието-потребител може да прецени, че не възможно или практически оправдано да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено от процедури по същество. Тези рискове може да са свързани с неточна или непълна отчетност за рутинни и съществени класове от сделки и операции, и салда по сметки, характеристиките на които често позволяват високо автоматизирана обработка с несъществена или никаква ръчна намеса. Тези характеристики на автоматизираната обработка могат да са налице особено, когато предприятието-потребител използва обслужващи организации. В тези случаи, контролите на предприятието-потребител върху тези рискове са свързани с одита и одиторът на предприятието-потребител е задължен да получи разбиране за, и да оцени, тези контроли в съответствие с параграфи 9 и 10 от настоящия МОС.

Допълнителни процедури, когато от предприятието-потребител не може да се получи достатъчно разбиране (Вж. параграф 12)

A15. Решението на одитора на предприятието-потребител относно това, коя от процедурите в параграф 12 да изпълни, индивидуално или в комбинация, за да получи информацията, която му е необходима, за да си осигури база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения във връзка с използването на обслужваща организация от страна на предприятието-потребител, може да се повлияе от такива въпроси, като:

- размерът както на предприятието-потребител, така и на обслужващата организация;
- сложността на сделките и операциите на предприятието-потребител и комплексността на услугите, предоставяни от обслужващата организация;
- местоположението на обслужващата организация (например, одиторът на предприятието-потребител може да реши да използва друг одитор за изпълнението на процедури в обслужващата организация от негово име, ако обслужващата организация е в отдалечено местоположение);
- дали процедурата(те) се очаква действително да осигури достатъчни и уместни одиторски доказателства за одитора на предприятието-потребител; и
- естеството на взаимоотношението между предприятието-потребител и обслужващата организация.

A16. Обслужващата организация може да ангажира одитор на обслужваща организация, който да издаде доклад върху описанието и проектирането на нейните контроли (доклад от тип 1) или върху описанието и проектирането на нейните контроли и тяхната оперативна ефективност (доклад от тип 2). Докладите от тип 1 или тип 2 могат да бъдат издадени съгласно Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3402⁸ или съгласно стандартите, установени от одобрени или признати организации за изготвяне на стандарти (които могат да ги обозначат с различни наименования, като например доклади от тип А или тип В).

A17. Наличието на доклад от тип 1 или тип 2 ще зависи най-общо от това, дали договорът между обслужващата организация и предприятието-потребител включва предаването на такъв доклад от обслужващата организация. Също така, обслужващата

⁸

МСАИС 3402, “Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация”.

организация може да предпочете, от практическа гледна точка, да предостави доклада от тип 1 или тип 2 на разположение на предприятията-потребители. В някои случаи обаче, докладът от тип 1 или тип 2 може да не е на разположение на предприятията-потребители.

- A18. При някои обстоятелства, предприятието-потребител може да изнесе една или повече от своите съществени бизнес звена или функции, като например цялата си функция, свързана с данъчното планиране и спазването на законодателството, или финансово-счетоводната функция, или контролната функция, като ги възложи на една или повече обслужващи организации. Тъй като в този случай може да не е налице доклад относно контролите на обслужващата организация, посещения в обслужващата организация може да се окаже най-ефективната процедура за одитора на предприятието-потребител, за да получи разбиране за прилаганите от нея контроли, тъй като е вероятно да има пряка връзка между ръководството на предприятието-потребител и ръководството на обслужващата организация.
- A19. Може да се използва и друг одитор за изпълнението на процедури, които да осигурят необходимата информация за съответните контроли на обслужващата организация. Ако е бил издаден доклад от тип 1 или тип 2, одиторът на предприятието-потребител може да използва одитора на обслужващата организация, за да изпълни тези процедури, тъй като одиторът на обслужващата организация вече има съществуващо взаимоотношение с обслужващата организация. Одиторът на предприятието-потребител, използващ работата на друг одитор, може да установи, че насоките, съдържащи се в МОС 600⁹, са полезни, тъй като се отнасят до разбирането на друг одитор (включително неговата независимост и професионална компетентност), участието в работата на друг одитор при планирането на естеството, обхвата и времето на изпълнение на тази работа, и при оценката на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.
- A20. Предприятието-потребител може да използва обслужваща организация, която от своя страна използва под-обслужваща организация, за да предостави някои от услугите, предоставяни на предприятието-потребител, които са част от информационната

система на предприятието-потребител, свързана с финансовото отчитане. Под-обслужващата организация може да бъде отделно предприятие от обслужващата организация или може да бъде свързана с обслужващата организация. Може да се наложи одиторът на предприятието-потребител да вземе под внимание контролите на под-обслужваща организация. В ситуации, при които се използва една или повече под-обслужващи организации, взаимодействието между дейностите на предприятието-потребител и тези на обслужващата организация се разширява, за да включи и взаимодействието между предприятието-потребител, обслужващата организация и под-обслужващите организации. Степента на това взаимодействие, както и естеството и съществеността на сделките и операциите, обработвани от обслужващата и под-обслужващите организации, са най-важните фактори, които одиторът на предприятието-потребител трябва да вземе под внимание, за да определи значимостта на контролите на обслужващата организация и на под-обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация (Вж. параграфи 13-14)

- A21. Одиторът на предприятието-потребител може да отправи запитвания относно одитора на обслужващата организация към професионалната организация на одитора на обслужващата организация или други свободно практикуващи одитори и да установи дали одиторът на обслужващата организация е предмет на регулаторен надзор. Одиторът на обслужващата организация може да практикува в юрисдикция, в която се следват различни стандарти във връзка с докладите върху контролите на обслужващата организация, и одиторът на предприятието-потребител може да получи информация за стандартите, използвани от одитора на обслужващата организация от организацията за изготвяне на стандарти.
- A22. Докладът от тип 1 или тип 2, заедно с информация за предприятието-потребител, може да помогне на одитора на предприятието-потребител да получи разбиране за :
- (а) аспектите на контрола в обслужващата организация, които могат да засегнат обработването на сделките и операциите на предприятието-потребител, включително използването на под-обслужващи организации;

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

- (б) потокът от съществени сделки и операции през обслужващата организация, за да определи местата в потока от сделки и операции, където може да възникне съществено отклонение във финансовия отчет на предприятието-потребител;
- (в) целите на контрола в обслужващата организация, които са свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител; и
- (г) дали контролите в обслужващата организация са проектирани и внедрени по подходящ начин така, че да предотвратят или разкрият грешки при обработването, които биха могли да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет на предприятието-потребител.

Докладът от тип 1 или тип 2 може да помогне на одитора на предприятието-потребител при получаването на достатъчно разбиране за целите на установяването и оценяването на рисковете от съществени отклонения. Докладът от тип 1 обаче не осигурява никакви доказателства за оперативната ефективност на съответните контроли.

A23. Докладът от тип 1 или тип 2, който е към определена дата или за определен период, които са извън отчетния период на предприятието-потребител, може да помогне на одитора на предприятието-потребител за получаването на предварително разбиране за контролите, въведени в обслужващата организация, ако докладът е подкрепен от допълнителна текуща информация от други източници. Ако описанието на контролите на обслужващата организация е към определена дата или за определен период, които предшестват началото на одитирания период, одиторът на предприятието-потребител може да изпълни процедури, за да актуализира информацията в доклада от тип 1 или тип 2, като например:

- обсъди промените в обслужващата организация с персонала на предприятието-потребител, който е на длъжност, осигуряваща му информация за тези промени;
- прегледа текущата документация и кореспонденция, издадена от обслужващата организация; или
- обсъди промените с персонала на обслужващата организация.

Отговор на оценените рискове от съществени отклонения (Вж. параграф 15)

- A24. Дали използването на обслужваща организация увеличава риска от съществени отклонения за предприятието-потребител зависи от естеството на предоставените услуги и контролите върху тези услуги, а използването на обслужваща организация може да намали риска от съществени отклонения за предприятието-потребител, особено ако самото предприятие-потребител не притежава опита, който е необходим, за да поеме конкретни дейности, като например иницирането, обработването и документирането на сделки и операции, или ако не разполага с достатъчно ресурси (напр., ИТ система).
- A25. Когато обслужващата организация поддържа съществена част от счетоводната документация на предприятието-потребител, може да е необходим пряк достъп до тези документи, за да може одиторът на предприятието-потребител да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, свързани с работата на контролите върху тези документи, или за да потвърди сделките, операциите и салдата, отразени в тях, или и двете. Този достъп може да включва както физическа проверка на документацията, намираща се в помещенията на обслужващата организация, така и проучване на документите, поддържани в електронна форма в предприятието-потребител или на друго място, или и двете. Когато прекият достъп се осъществява по електронен път, одиторът на предприятието-потребител може по този начин да получи доказателства относно адекватността на контролите, прилагани от обслужващата организация, върху пълнотата и целостта на информацията на предприятието-потребител, за които отговаря обслужващата организация.
- A26. При определянето на естеството и обхвата на одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени във връзка със салдата, представляващи активи, държани от обслужващата организация, или сделки и операции, поети от обслужващата организация, от името на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител може да вземе под внимание следните процедури:
- (а) Проверка на записи и документи, съхранявани от предприятието-потребител: надеждността на този източник на доказателства се определя от естеството и обхвата на счетоводните записвания и поддържащата документация, съхранявана от предприятието-потребител. В тези случаи,

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

предприятието-потребител може да не поддържа подробни самостоятелни записвания или документация за конкретни сделки и операции, поети от негово име.

(б) Проверка на записи и документи, съхранявани от обслужващата организация: достъпът на одитора на предприятието-потребител до документите на обслужващата организация може да бъде регламентиран като част от договорните споразумения между предприятието-потребител и обслужващата организация. Също така, одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, от негово име, за да получи достъп до документите на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация.

(в) Получаване на потвърждения за салда, сделки и операции от обслужващата организация: когато предприятието-потребител поддържа независима документация за салдата, сделките и операциите, потвърждението от обслужващата организация, в подкрепа на записванията в предприятието-потребител, може да представлява надеждно одиторско доказателство относно съществуването на въпросните сделки, операции и активи. Например, когато се използват множество обслужващи организации, като например инвестиционен мениджър и попечител, и тези обслужващи организации поддържат независима документация, одиторът на предприятието-потребител може да потвърди салдата с тези организации, за да съпостави тази информация с независимата документация на предприятието-потребител.

Ако предприятието-потребител не поддържа независима документация, информацията, получена в потвържденията от обслужващата организация, представлява просто един отчет на това, което е отразено в документите, поддържани от обслужващата организация. Поради това, тези потвърждения, взети поотделно, не представляват надеждни одиторски доказателства. При тези обстоятелства, одиторът на предприятието-потребител може да обмисли дали да не потърси алтернативни източници на независими доказателства.

(г) Изпълнение на аналитични процедури по отношение на документите, поддържани от предприятието-потребител или на документите, получени от обслужващата организация: вероятно е ефективността на аналитичните процедури да

варира за отделните твърдения за вярност и ще се влияе от обхвата и детайлността на наличната информация.

- A27. Друг одитор може да изпълни процедури, които са съществени по своя характер, в полза на одиторите на предприятието-потребител. Този ангажимент може да включва изпълнението, от друг одитор, на процедури, които са договорени между предприятието-потребител и неговия одитор, и между обслужващата организация и нейния одитор. Констатациите, произтичащи от процедурите, изпълнени от другия одитор, се преглеждат от одитора на предприятието-потребител с цел да се определи дали те представляват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Нещо повече, може да са налице изисквания, наложени от държавни органи или с договорни ангажименти, по силата на които одиторът на обслужващата организация следва да изпълни определени процедури, които са съществени по своя характер. Резултатите от прилагането на задължителните процедури по отношение на салдата, сделките и операциите, обработвани от обслужващата организация, могат да бъдат използвани от одиторите на предприятието-потребител като част от доказателствата, които са необходими в подкрепа на техните одиторски мнения. При тези обстоятелства, за одитора на предприятието-потребител и за одитора на обслужващата организация може да бъде полезно да постигнат договореност, преди изпълнението на процедурите, относно одиторската документация или достъпа до одиторската документация, която ще бъде предоставена на одитора на предприятието-потребител.
- A28. В определени ситуации, в частност, когато предприятието-потребител прехвърли някои или всички свои функции на обслужваща организация, одиторът на предприятието-потребител може да се изправи пред ситуация, при която съществената част от одиторските доказателства се намира в обслужващата организация. Може да се наложи одиторът на предприятието-потребител, или друг одитор, от негово име, да изпълни процедури по същество в обслужващата организация. Одиторът на обслужващата организация може да предостави доклад от тип 2 и, в допълнение, може да изпълни процедурите по същество от името на одитора на предприятието-потребител. Участието на друг одитор не променя отговорността на одитора на предприятието-потребител да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят разумна база в подкрепа на неговото мнение. Съответно, разглеждането от страна на одитора на предприятието-потребител дали са били получени достатъчни и уместни одиторски

доказателства и дали той трябва да изпълни допълнителни процедури по същество, включва неговото участие във, или доказателства за, управлението, надзора и провеждането на процедурите по същество, изпълнени от друг одитор.

Тестове на контролите (Вж. параграф 16)

A29. Одиторът на предприятието-потребител е задължен от МОС 330¹⁰ да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли в определени ситуации. В контекста на обслужваща организация, това изискване се прилага, когато:

- (а) оценката на риска от съществени отклонения на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите на обслужващата организация работят ефективно (т.е., одиторът на предприятието-потребител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите на обслужващата организация при определянето на естеството, времето за изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или
- (б) процедурите по същество, сами по себе си или в комбинация с тестове на оперативната ефективност на контролите на предприятието-потребител, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

A30. Ако липсва доклад от тип 2, одиторът на предприятието-потребител може да се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска одиторът на обслужващата организация да бъде ангажиран за изготвянето на доклад от тип 2, който включва тестове на оперативната ефективност на съответните контроли, или одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, който да извърши процедури в обслужващата организация, тествайки оперативната ефективност на тези контроли. Също така, одиторът на предприятието-потребител може да посети обслужващата организация и да изпълни тестове на съответните контроли, ако обслужващата организация даде своето съгласие за това. Оценките на риска на одитора на предприятието-потребител се основават на комбинираните доказателства, осигурени от работата на другия

¹⁰ МОС 330, параграф 8.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

одитор и от собствените процедури на одитора на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно (Вж. параграф 17)

A31. Докладът от тип 2 може да се използва, за да удовлетвори потребностите на няколко различни одитора на потребители; поради това, тестовите на контролите и резултатите, описани в доклада на одитора на обслужващата организация, може да не са уместни за твърдения за вярност, които са съществени за финансовия отчет на предприятието-потребител. Съответните тестове на контролите и резултати се оценяват, за да се определи дали докладът на одитора на обслужващата организация осигурява достатъчни и уместни одиторски доказателства за ефективността на контролите в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител. За да направи това, одиторът на предприятието-потребител може да вземе под внимание следните фактори:

- (а) времевият период, обхванат от тестовите на контролите и времето, което е изминало след изпълнението на тестовите на контролите;
- (б) обхватът на работа на одитора на обслужващата организация и обхванатите услуги и процеси, тестваните контроли и тестовите, които са били изпълнени, както и начинът, по който тестваните контроли са свързани с контролите на предприятието-потребител; и
- (в) резултатите от тези тестове на контролите и мнението на одитора на обслужващата организация за оперативната ефективност на контролите.

A32. За определени твърдения за вярност, колкото е по-кратък периодът, обхванат от конкретен тест, и колкото по-дълъг е периодът, изминал след провеждането на теста, толкова по-малко са одиторските доказателства, които този тест може да осигури. При съпоставянето на периода, обхванат от доклада от тип 2, и отчетния период на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител може да заключи, че докладът от тип 2 предлага по-малко одиторски доказателства, ако е налице малко припокриване между периода, обхванат от доклада от тип 2, и периода, за който одиторът на предприятието-потребител възнамерява да разчита на този доклад. Когато случаят е такъв, докладът от тип 2, обхващащ предходен или последващ период,

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

може да осигури допълнителни одиторски доказателства. В други случаи, одиторът на предприятието-потребител може да определи, че е необходимо да изпълни, или да използва друг одитор, който да изпълни, тестове на контролите в обслужващата организация, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли.

A33. Също така, може да е необходимо одиторът на предприятието-потребител да получи допълнителни доказателства за съществени промени в съответните контроли на обслужващата организация, извън периода, обхванат от доклада от тип 2, или да определи допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени във връзка с контролите на обслужващата организация, които са прилагани извън периода, обхванат от доклада на одитора на обслужващата организация, може да включват:

- същественост на оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност;
- конкретните контроли, които са били тествани през междинния период, и съществените промени в тях, настъпили след момента, в който са били тествани, включително промени в информационната система, процеси и персонал;
- степента, в която са получени одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли;
- продължителност на оставащия период;
- степента, в която одиторът на предприятието-потребител възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на база на упованието си върху контролите; и
- ефективността на контролната среда и мониторинга върху контролите на предприятието-потребител.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например чрез разширяването на тестовете на контролите върху оставащия период или тестването на мониторинга върху контролите, прилаган от предприятието-потребител.

A35. Ако тестовият период на одитора на обслужващата организация е изцяло извън отчетния период на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител няма да бъде в състояние да разчита на тези тестове, за да може да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно, тъй като те не

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

осигуряват доказателства от текущия одиторски период за ефективността на контролите, освен ако не изпълни други процедури.

- A36. При определени обстоятелства, услугата, предоставяна от обслужващата организация, може да бъде проектирана при допускането, че предприятието-потребител ще въведе определени контроли. Например, услугата може да бъде проектирана при допускането, че предприятието-потребител ще има въведени контроли за одобряването на сделките и операциите преди те да бъдат изпратени за обработка на обслужващата организация. В тази ситуация описанието на контролите от обслужващата организация може да включва описание на тези допълнителни контроли на предприятието-потребител. Одиторът на предприятието-потребител разглежда дали тези допълнителни контроли на предприятието-потребител са свързани с услугата, предоставяна на предприятието-потребител.
- A37. Ако одиторът на предприятието-потребител счита, че докладът на одитора на обслужващата организация може да не осигурява достатъчни и уместни одиторски доказателства, например, ако докладът на одитора на обслужващата организация не съдържа описание на тестовите на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация, и резултатите от тях, одиторът на предприятието-потребител може да допълни своето разбиране за процедурите и заключенията на одитора на обслужващата организация като се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска организирането на дискусия с одитора на обслужващата организация относно обхвата и резултатите от работата на одитора на обслужващата организация. Също така, ако одиторът на предприятието-потребител счита за необходимо, той може да се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска от одитора на обслужващата организация да изпълни процедури в обслужващата организация. Като алтернатива, одиторът на предприятието-потребител или друг одитор, по искане на одитора на предприятието-потребител, може да изпълни тези процедури.
- A38. Докладът от тип 2 на одитора на обслужващата организация посочва резултатите от тестовите, включително изключенията и друга информация, която би могла да окаже влияние върху заключенията на одитора на предприятието-потребител. Изключенията, отбелязани от одитора на обслужващата организация, или модифицираното мнение, съдържащо се в

доклада от тип 2 на одитора на обслужващата организация, не означават автоматично, че докладът от тип 2 на одитора на обслужващата организация няма да бъде полезен за одита на финансовия отчет на предприятието-потребител при оценката на рисковете от съществени отклонения. По-скоро, изключенията и въпросът, довел до модифицираното мнение в доклада от тип 2 на одитора на обслужващата организация, се вземат под внимание от одитора на предприятието-потребител при оценката на тестването на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация. При разглеждането на изключенията и въпросите, довели до изразяването на модифицирано мнение, одиторът на предприятието-потребител може да обсъди тези въпроси с одитора на обслужващата организация. Тази комуникация зависи от осъществяването на контакт от предприятието-потребител с обслужващата организация и получаването на разрешението на обслужващата организация за тази комуникация.

Комуникация на недостатъците във вътрешния контрол, установени в хода на одита

A39. Одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи, в писмена форма, съществените недостатъци, установени в хода на одита, както на ръководството, така и на лицата, натоварени с общото управление.¹¹ В допълнение, одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи на ръководството, на подходящото ниво на отговорност, и всякакви други недостатъци във вътрешния контрол, установени в хода на одита, които според професионалната преценка на одитора на предприятието-потребител са от съществено значение, за да привлекат вниманието на ръководството.¹² Въпросите, които одиторът на предприятието-потребител може да установи в хода на одита и може да съобщи на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление на предприятието-потребител, включват:

- всякакъв мониторинг върху контролите, който би могъл да се въведе от предприятието-потребител, включително такъв, установен в резултат от получаването на доклад от тип 1 или тип 2;
- примери, при които в доклад от тип 1 или тип 2 са посочени допълнителни контроли на предприятието-потребител, които не са били въведени от него; и

¹¹ МОС 265, “Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството”, параграфи 9-10.

¹² МОС 265, параграф 10.

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

- контроли, които могат да бъдат необходими в обслужващата организация, но които изглежда, че не са били въведени или които не са конкретно обхванати от доклада от тип 2.

Доклади от тип 1 и тип 2, които изключват услугите на под-обслужваща организация (Вж. параграф 18)

A40. Ако обслужващата организация използва под-обслужваща организация, докладът на одитора на обслужващата организация може да включва или да изключва съответните цели на контрола на под-обслужваща организация и свързаните с това контроли в описанието на системите на обслужващата организация и в обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. Тези два метода на отчитане са известни съответно като метод на включването и метод на изключването. Ако докладът от тип 1 или тип 2 изключва контролите на под-обслужващата организация, а услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител е задължен да приложи изискванията на този МОС по отношение на под-обслужващата организация. Естеството и обхватът на работата, която трябва да се извърши от одитора на предприятието-потребител във връзка с услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, зависят от естеството и съществеността на тези услуги за предприятието-потребител, както и от връзката на тези услуги с одита. Прилагането на изискванията на параграф 9 помага на одитора на предприятието-потребител да определи влиянието на под-обслужващата организация и естеството и обхвата на работата, която трябва да се изпълни.

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани отклонения във връзка с дейностите в обслужващата организация (Вж. параграф 19)

A41. Обслужващата организация може да бъде задължена от условията на договорите с предприятия-потребители да оповести пред засегнатите предприятия-потребители всякакъв случай на измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове, или некоригирани отклонения, дължащи се на ръководството или служителите на обслужващата организация. Съгласно изискванията на параграф 19, одиторът на предприятието-потребител отправя запитвания към ръководството на предприятието-потребител за това, дали обслужващата организация е докладвала за някакви такива въпроси, и оценява дали тези въпроси, докладвани от обслужващата организация, засягат естеството, времето на провеждане и обхвата на допълнителните одиторски процедури на одитора на предприятието-потребител. В определени случаи, одиторът на предприятието-потребител може да поиска допълнителна информация, за да направи тази оценка, и може да поиска от предприятието-потребител да се свърже с обслужващата организация, за да получи необходимата информация.

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител (Вж. параграф 20)

A42. Когато одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за услугите, предоставяни от обслужващата организация, които са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, налице е ограничение в обхвата на одита. Това може да бъде случаят, при който:

- одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчно разбиране за услугите, предоставяни от обслужващата организация, и не разполага с база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения;
- оценката на риска на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите на обслужващата организация работят ефективно и одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли; или

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ
ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

- достатъчни и уместни одиторски доказателства могат да бъдат придобити само от документите, поддържани в обслужващата организация, а одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи пряк достъп до тези документи.

Дали одиторът на предприятието-потребител ще изрази квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение зависи от неговото заключение дали възможните ефекти върху финансовия отчет са съществени или проникващи.

Препратка към работата на одитора на обслужващата организация
(Вж. параграфи 21-22)

- A43. В някои случаи, закон или подзаконов акт може да изискват препратка към работата на одитора на обслужващата организация в доклада на одитора на предприятието-потребител, например за целите на прозрачността в публичния сектор. В този случай, одиторът на предприятието-потребител може да се нуждае от съгласието на одитора на обслужващата организация преди да направи такава препратка.
- A44. Фактът, че предприятието-потребител използва обслужваща организация не променя отговорността на одитора на предприятието-потребител съгласно МОС да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да си осигури разумна база в подкрепа на своето мнение. Поради това, одиторът на предприятието-потребител не следва да прави препратка към доклада на одитора на обслужващата организация като база, отчасти, на неговото мнение върху финансовия отчет на предприятието-потребител. Когато обаче одиторът на предприятието-потребител изрази модифицирано мнение, поради факта, че в доклада на одитора на обслужващата организация е изразено модифицирано мнение, той може да направи препратка към доклада на одитора на обслужващата организация, ако тази препратка ще помогне за разбирането на модифицираното мнение, изразено от него. В този случай, одиторът на предприятието-потребител може да се нуждае от съгласието на одитора на обслужващата организация преди да направи такава препратка.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 450

ОЦЕНКА НА ОТКЛОНЕНИЯ*, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цел 3

Определения 4

Изисквания

Натрупване на идентифицирани отклонения 5

Разглеждане на идентифицираните отклонения в хода на одита 6-7

Комуникация и корекция на отклонения..... 8-9

Оценяване на ефекта от некоригираните отклонения 10-13

Писмени изявления..... 14

Документация..... 15

Приложение и други пояснителни материали

Определение на отклонения A1

Натрупване на идентифицирани отклонения A2-A3

Разглеждане на идентифицираните отклонения в хода на одита A4-A6

Комуникация и корекция на отклонения..... A7-A10

Оценяване на ефекта от некоригираните отклонения A11-A23

Писмени изявления..... A24

Документация..... A25

* отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Международен одиторски стандарт (МОС) 450 „Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МСО) разглежда отговорността на одитора за оценка на ефекта от идентифицираните отклонения върху одита и на некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет. МОС 700 разглежда отговорността на одитора при формиране на мнение върху финансовия отчет да заключи дали е получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения. Заключението на одитора, изисквано от МОС 700 взема под внимание оценката на одитора за некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет, в съответствие с този МОС¹. МОС 320² разглежда отговорността на одитора за прилагане на концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. Целта на одитора е да оцени:
 - (а) ефекта на идентифицираните отклонения върху одита; и
 - (б) ефекта на некоригираните отклонения, ако има такива, върху финансовия отчет.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Отклонение – разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена във финансовия отчет позиция и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, което се изисква за тази позиция, за да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Отклонения могат да възникнат в резултат на грешка или измама. (вж. параграф А1)Когато одиторът изразява мнение за това дали финансовият отчет дава вярна и честна представа или е представен достоверно, във всички съществени аспекти, отклоненията включват и онези корекции в сумите, класификациите, представянето или оповестяванията, които по преценката на одитора са необходими, за да може финансовият отчет да

¹ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграфи 10-11.

² МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита"

дава вярна и честна представа или да е представен достоверно, във всички съществени аспекти.

(б) Некоригирани отклонения – отклонения, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

Изисквания

Натрупване на идентифицирани отклонения

5. Одиторът натрупва отклоненията, идентифицирани по време на одита, които са различни от очевидно незначителните (вж. параграф A2-A3)

Разглеждане на идентифицираните отклонения в хода на одита

6. Одиторът определя дали общата одиторска стратегия и одиторският план следва да бъдат преразгледани, ако:
 - (а) Характерът на идентифицираните отклонения и обстоятелствата около тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други отклонения, които, когато бъдат сумирани с отклоненията, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или (вж. параграф A4)
 - (б) Общата сума на отклоненията, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . (вж. параграф A5)
7. Ако по искане на одитора, ръководството е извършило преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и е коригирало отклоненията, които са били разкрити, одиторът извършва допълнителни одиторски процедури, за да определи дали отклоненията остават. (вж. параграф A6)

Комуникация и корекция на отклонения

8. Одиторът комуникира своевременно всички отклонения, натрупани по време на одита, с подходящото ниво на ръководство, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба³. Одиторът иска от ръководството да коригира тези отклонения. (вж. параграф A7-A9)
9. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички отклонения, които са комуникирани от одитора, той получава разбиране за причините, поради които ръководството не прави корекциите, и взема под внимание това разбиране, когато оценява дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения. (вж. параграф A10)

Оценяване на ефекта от некоригирани отклонения

³ МОС 260 "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 7

10. Преди да оцени ефекта от некоригираните отклонения, одиторът преразглежда нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 , за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на реалните финансови резултати на предприятието. (вж. параграф A11-A12)
11. Одиторът определя дали некоригираните отклонения са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне, одиторът взема под внимание:
 - (а) Размерът и естеството на отклоненията, както във връзка с конкретните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и с финансовия отчет като цяло, така и с конкретните обстоятелства на тяхното възникване; и (вж. параграфи A13-A17, A19-A20)
 - (б) Ефектът от некоригираните отклонения, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф A18)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

12. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните отклонения и ефектът, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба⁴. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани отклонения индивидуално. Одиторът иска некоригираните отклонения да бъдат коригирани. (вж. параграф A21-A23)
13. Одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните отклонения, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и върху финансовия отчет като цяло.

Писмени изявления

14. Одиторът изисква писмено изявление от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за това дали те считат, че ефектите от некоригираните отклонения са несъществени за финансовия отчет като цяло, индивидуално или взети заедно. Обобщение на тези позиции и ефекти се включва в или прилага към писменото изявление. (вж. параграф A24)

Документация

15. Одиторът включва в одиторската документация:⁵ (вж. параграф A25)

⁴ Вж. бележка под черта 3.

⁵ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф A6.

- (а) сумата, под която отклоненията ще бъдат считани за очевидно незначителни (параграф 5);
- (б) всички отклонения, натрупани (сумирани и обобщени) по време на одита, и дали те са коригирани (параграфи 5, 8 и 12); и
- (в) заключението на одитора за това дали некоригираните отклонения са съществени, индивидуално или взети заедно, и базата за това заключение (параграф 11)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Определение на отклонения (вж. параграф 4 (а))

A1. Отклонения могат да възникнат в резултат на:

- (а) неточност при събирането и обработката на данните, на базата на които се изготвя финансов отчет;
- (б) пропуск на сума или оповестяване;
- (в) неточна счетоводна приблизителна преценка, възникваща в резултат на пропуск или очевидно погрешно тълкуване на факти; и
- (г) преценки на ръководството, отнасящи се за счетоводните приблизителни оценки, които одиторът счита за неразумни или избор и приложение на счетоводна политика, която одиторът счита за неподходяща.

Примери за отклонения, възникващи в резултат на измама, са предоставени в МОС 240⁶.

Натрупване на идентифицирани отклонения (вж. параграф 5)

A2. Одиторът може да определи сума, под която отклоненията биха били очевидно незначителни и не би следвало да бъдат натрупвани, тъй като той очаква натрупването на такива суми очевидно да няма съществен ефект върху финансовия отчет. "Очевидно незначителни" не е просто друг израз за "несъществени". Въпросите, които са очевидно незначителни, имат напълно различен (по-малък) обхват от нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . Това са въпроси, които очевидно нямат последици, независимо дали индивидуално или взети заедно, и независимо дали преценени съгласно каквито и да било критерии за размер, характер или обстоятелства. Когато е налице каквато и да било несигурност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, въпросът се разглежда като такъв, който не е очевидно незначителен.

A3. В помощ на одитора при оценката на ефекта от отклоненията, натрупани по време на одита и при комуникирането на отклоненията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, може да е полезно да се направят

⁶ МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграфи A1-A6

разграничение между фактически отклонения, отклонения в преценката и проектирани отклонения.

- Фактическите отклонения са конкретни отклонения, за които не съществува никакво съмнение.
- Отклоненията в преценките представляват разлики, възникващи от преценките на ръководството, свързани със счетоводните приблизителни оценки, които одиторът счита за неразумни, или изборът или приложението на счетоводни политики, които одиторът счита за неподходящи.
- Проектираните отклонения представляват най-добрата приблизителна преценка на одитора за отклоненията в популациите, включващи проекция на отклоненията, идентифицирани в одиторските извадки, към целите популации, от които са избрани извадките. Насоки за определяне на проектираните отклонения и оценка на резултатите са представени в МОС 530⁷.

Разглеждане на идентифицираните отклонения в хода на одита (вж. параграфи 6-7)

- A4. Отклонението може да не е изолиран случай. Доказателствата, че може да съществуват други отклонения, включват, например, когато одиторът идентифицира, че дадено отклонение е възникнало от повреда във вътрешния контрол или от неподходящи предположения или методи за оценка, които са били широко използвани от предприятието.
- A5. Ако общата сума на отклоненията, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определена в съответствие с МОС 320, е възможно да съществува по-високо от приемливото за ниско ниво на риск, възможните неразкрити отклонения, които взети заедно със сумата на отклоненията, натрупани по време на одита, да надвишават нивото на същественост. Могат да съществуват неразкрити отклонения поради наличието на риск на извадките и на риск, който не е свързан с извадките⁸.
- A6. Одиторът може да поиска от ръководството да извърши преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестяване, за да може то да разбере причината за идентифицираното от одитора отклонение, да изпълни процедури за определяне на сумата на реалното отклонение в този клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и да извърши подходящи корекции във финансовия отчет. Това искане може да бъде отправено, например, въз основа на проекцията на одитора на отклоненията, идентифицирани в дадена одиторска извадка, в цялата популация, от която тя е извлечена.

Комуникация и корекция на отклонения (вж. параграфи 8-9)

⁷ МОС 530 "Одиторски извадки", параграфи 14-15

⁸ МОС 530, параграфи 5 (в)

- A7. Своевременното комуникиране на отклоненията с подходящото ниво на ръководството е важно, тъй като то дава възможност на ръководството да оцени дали обектите представляват отклонения, да информира одитора, ако изразява несъгласие, и да предприеме такива действия, каквито са необходими. Обикновено, подходящото ниво на ръководство е това, което носи отговорността и има правомощията да оцени отклоненията и да предприеме необходимите действия.
- A8. По силата на закон или нормативна разпоредба комуникацията от страна на одитора на определени отклонения с ръководството или други лица в предприятието може да е ограничена. Например, закони или нормативни разпоредби могат конкретно да забраняват комуникация или други действия, които биха могли да породят предубеждение за разследване на реални или подозирани незаконни действия от страна на съответните власти. При определени обстоятелства потенциалните конфликти между задълженията на одитора за конфиденциалност и задълженията за комуникация могат да бъдат сложни. В такива случаи одиторът може да обмисли използването на правен съвет.
- A9. Корекцията от страна на ръководството на всички отклонения, включително комуникираните от одитора, дава възможност на ръководството да поддържа изрядна счетоводна документация и документи и намалява рисковете от съществени отклонения в бъдещите финансови отчети, което се дължи на кумулативния ефект от несъществените некоригирани отклонения, свързани с предходни периоди.
- A10. МОС 700 изисква от одитора да оцени дали финансовият отчет е изготвен и представен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Тази оценка включва разглеждане на качествените аспекти от счетоводната практика на предприятието, включително индикатори за възможно предубеждение в преценките на ръководството⁹, която може да бъде повлияна от разбирането от страна на одитора на причините, поради които ръководството не прави корекции.

Оценяване на ефекта от некоригираните отклонения (вж. параграф 10-11)

- A11. Определянето на нивото на същественост от страна на одитора в съответствие с МОС 320 често се базира на приблизителните оценки за финансовите резултати на предприятието, тъй като може все още да не са известни реалните. Следователно, преди оценката от страна на одитора на ефекта от некоригираните отклонения, може да е необходимо да се преразгледа нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320, въз основа на вече реалните финансови резултати.
- A12. МОС 320 обяснява, че в хода на одита нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки

⁹ [МОС 700, параграф 12]

или оповестявания) се преразглежда в случай, че по време на одита на одитора стане известна информация, която първоначално би го накарала да определи различна сума (или суми)¹⁰. Следователно, всяко съществено преразглеждане вероятно би трябвало да бъде направено преди одиторът да оцени ефекта от некоригираните отклонения. Когато, обаче, преоценката на одитора за нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 (вж. параграф 10 от настоящия МОС), даде пониска сума (или суми), то нивото на същественост на изпълнението и целесъобразността на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури също следва да се преразглеждат, така че да се осигури получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, въз основа на които да се базира одиторското мнение.

- A13. Всяко индивидуално отклонение се разглежда с цел оценяване на неговия ефект върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, включително за това дали е надвишено нивото на същественост за този конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, ако има такова.
- A14. Ако дадено индивидуално отклонение бъде счетено за съществено, малко вероятно е то да може да бъде компенсирано от други отклонения. Например, ако приходите са съществено надценени, финансовият отчет като цяло би съдържал съществено отклонение, дори ако ефекта от отклонението върху печалбата да бъде напълно компенсирана чрез еквивалентно надценяване на разходите. Може да бъде уместно да се компенсират отклонения в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции; обаче, рискът, че може да съществуват други неразкрити отклонения, следва да се разгледа преди да се направи заключение, че е подходящо компенсирането дори и на несъществени отклонения¹¹.
- A15. Определянето дали дадено отклонение в класификацията е съществено налага оценка на такива качествени въпроси, като например ефекта от този тип отклонение върху един дългили други договорни клаузи и съотношения по него, ефекта върху индивидуалните позиции по редове или междинни сборове, или ефекта върху основните съотношения. Може да съществуват обстоятелства, при които одиторът да заключи, че дадено отклонение в класификацията не е съществено в контекста на финансовия отчет като цяло, въпреки че то може да надвишава нивото или нивата на същественост, прилагани при оценката на други отклонения. Например, неподходяща класификация в редовете в баланса може да не бъде счетена за съществена в контекста на финансовия отчет като цяло, когато сумата ѝ е малка по отношение на размера на свързани балансови позиции и когато

¹⁰ МОС 320, параграф 12

¹¹ Идентифицирането на редица несъществени отклонения в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции може да наложи одитора да преоцени риска от съществени отклонения за това салдо по сметка или клас сделки и операции

тя не се отразява върху отчета за доходите или върху каквито и да било основни съотношения.

A16. Обстоятелствата, свързани с някои отклонения, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, индивидуално или когато бъдат разгледани заедно с други отклонения, натрупани по време на одита, дори ако те са по-малки от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Обстоятелствата, които могат да се отразят на оценката, включват степента, в която отклонението:

- засяга спазването на регулаторни изисквания;
- засяга спазването на клаузи по дълг или други договорни изисквания;
- е свързано с неправилен избор или приложение на счетоводна политика, което има незначителен ефект върху финансовия отчет за текущия период, но е вероятно да има съществен ефект върху финансовите отчети за бъдещи периоди;
- замаскира промяна в печалбата или други тенденции, особено в контекста на общите икономически условия и условия в отрасъла;
- засяга съотношенията, използвани за оценка на финансовото състояние, резултатите от дейността или паричните потоци на предприятието;
- засяга информацията по сегменти, представена във финансовия отчет (например, важността на въпроса за даден сегмент или друга част от дейността на предприятието, която е идентифицирана като играеща важна роля в дейността или рентабилността му);
- има ефект на увеличение на възнагражденията за ръководството, например, чрез гарантиране, че са удовлетворени изискванията за получаване на бонуси или други стимули;
- е съществено като се има предвид разбирането на одитора за известни предишни комуникации с потребителите, например, по отношение на прогнозираните печалби;
- е свързано с позиции, включващи определени лица (например, дали външните страни по сделката са свързани лица с членове на ръководството на предприятието);
- представлява пропуск на информация, която не се изисква конкретно от приложимата обща рамка за финансово отчитане, но която, по преценка на одитора, е важна за разбирането от страна на потребителите на финансовото състояние, резултати от дейността или парични потоци на предприятието; или
- засяга друга информация, която ще бъде комуникирана в документи, съдържащи одитиран финансов отчет (например, информация, която ще бъде включена в "Дискусия и анализ на ръководството" или в "Оперативен и финансов преглед"), за която може в разумна степен да се очаква да повлияе върху икономическите решения на потребителите

на финансовия отчет. МОС 720¹² разглежда вземането под внимание от страна на одитора на друга информация, върху която за него не съществува задължение да издаде доклад, която е включена в документи, съдържащи одитиран финансов отчет.

Тези обстоятелства са само примери; вероятно не всички ще са налице при всички одити, нито пък списъкът е непременно пълен. Съществуването на каквито и да било обстоятелства като тези не води непременно до заключението, че дадено отклонение е съществено.

A17. МОС 240¹³ обяснява по какъв начин последиците от дадено отклонение, което е или може да бъде в резултат на измама, трябва да бъдат разглеждани във връзка с други аспекти на одита, дори ако размерът на отклонението не е съществен по отношение на финансовия отчет.

A18. Кумулативният ефект от несъществените некоригирани отклонения, свързани с предходни периоди, може да има съществен ефект върху финансовия отчет за текущия период. Съществуват различни приемливи подходи за оценка от страна на одитора на влиянието на такива некоригирани отклонения върху финансовия отчет за текущия период. Използването на един и същи подход за оценка осигурява последователност от период в период.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A19. В случай на одит на предприятие от публичния сектор, оценката дали дадено отклонение е съществено може да се повлияе от отговорностите на одитора, установени със закон, нормативна разпоредба или друго правомощие да докладва по специфични въпроси, включително например, за измами.

A20. В допълнение, в частност такива въпроси като например публичен интерес, отговорност за отчитане, честност и гарантиране на ефективен законодателен надзор могат да се отразят на оценката за това дали дадено обект е съществен по силата и смисъла на характер си. Това е особено вярно за позиции, които са свързани със спазването на закон, нормативна разпоредба или други правомощия.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 12)

A21. Ако некоригираните отклонения са комуникирани с лицето(ата) с отговорности за ръководство и с това (тези) лице (лица) имат и отговорности за общо управление, те не следва да се комуникират отново със същото(ите) лице(а) в тяхната роля на изпълняващи общо управление. Независимо от това, одиторът трябва да бъде удовлетворен, че комуникацията с лицето(ата), носещо ръководни отговорности,

¹² МОС 720 "Отговорност на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет"

¹³ МОС 240 , параграф 35

адекватно информира всички, които одиторът в противен случай би информирал в ролята им на изпълняващи общо управление¹⁴.

- A22. Когато са налице голям брой индивидуални несъществени некоригирани отклонения, одиторът може да комуникира броя и общия им паричен ефект, вместо да представя детайли за всяко индивидуално некоригирано отклонение.
- A23. МОС 260 изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, писмените изявления, които одиторът изисква (вж. параграф 14 от този МОС)¹⁵. Одиторът може да обсъди с лицата, натоварени с общо управление, причините за и последиците от невъзможност за коригиране на отклоненията, като се има предвид размера и естеството на отклонението, преценено в светлината на съществуващите обстоятелства и възможните последици във връзка с бъдещи финансови отчети.

Писмени изявления (вж. параграф 14)

- A24. Тъй като изготвянето на финансовия отчет изисква ръководството и, където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление да коригират финансовия отчет за отстраняване на съществени отклонения, одиторът трябва да изиска от тях писмени изявления относно некоригираните отклонения. При някои обстоятелства ръководството и, където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление, може да не приемат, че дадени некоригирани отклонения представляват отклонения. Поради това те може да добавят в своите писмени изявления текст, като например: "Ние не сме съгласни, че и ... представляват отклонения, тъй като [описание на причините]." Получаването на това изявление, обаче, не освобождава одитора от необходимостта да формира заключение за ефекта от некоригираните отклонения.

Документация (вж. параграф 15)

- A25. Одиторската документация за некоригираните отклонения може да вземе предвид:
- (а) разглеждането на общия ефект от некоригираните отклонения;
 - (б) оценката за това дали е надвишено нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, ако има такива; и
 - (в) оценка на ефекта от некоригираните отклонения върху основните съотношения или тенденции, както и спазване на определени закони, нормативни или договорни изисквания (например, клаузи по дълг).

¹⁴ МОС 260 , параграф 13

¹⁵ МОС 260 , параграф 16

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 500

ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Достатъчни и уместни одиторски доказателства	6
Информация, която ще се използва като одиторски доказателства..	7-9
Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства	10
Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства	11
Приложение и други пояснителни материали	
Достатъчни и уместни одиторски доказателства	A1-A25
Информация, която следва да се използва като одиторски доказателства	A26-A51
Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства	A52-A56
Непоследователност в или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства	A57

Международен одиторски стандарт (МОС) 500 „Одиторски доказателства” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) обяснява какво представляват одиторските доказателства при одита на финансовия отчет и разглежда отговорността на одитора за разработване и изпълнение на одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му дадат възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение.
2. Настоящият МОС е приложим за всички одиторски доказателства, получени в процеса на одита. Други МОС разглеждат специфични аспекти на одита (например, МОС 315 ¹), одиторските доказателства, които следва да бъдат получени във връзка с конкретен въпрос (например, МОС 570 ²), специфичните процедури за получаване на одиторски доказателства (например, МОС 520 ³) и оценката за това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (МОС 200 ⁴ и МОС 330 ⁵).

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

4. Целта на одитора е да разработи и изпълни одиторските процедури по начин, който да му даде възможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да е в състояние да направи разумни заключения, въз основа на които да базира одиторското мнение.

Определения

5. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

¹ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения" чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда"

* отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

² МОС 570 "Действащо предприятие"

³ МОС 520 "Аналитични процедури"

⁴ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти"

⁵ МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

- (а) Счетоводна документация — документацията от първичните счетоводните записвания и спомагателни документи, като например, чекове и данни по прехвърляне на средства по електронен път, фактури, договори; главната книга и регистрите на сметки; хронологичните дневници за счетоводни записвания и други документи за корекции във финансовите отчети, които не са отразени като официални записвания в хронологичните и систематични регистри; както и други регистри и документи, като например, работни таблици и графики, в подкрепа на разпределения на разходите, изчисления, равнения и оповестявания.
- (б) Уместност (на одиторските доказателства) – мярка за качество на одиторските доказателства; а именно, тяхната същественост и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, въз основа на които е базирано одиторското мнение.
- (в) Одиторско доказателство - информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация.
- (г) Експерт на ръководството – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводството или одита, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ на предприятието за изготвянето на финансовия отчет.
- (д) Достатъчност (на одиторските доказателства) – мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от одиторската оценка за риска от съществени отклонения, както и от качеството на подобни одиторски доказателства.

Изисквания

Достатъчни и уместни одиторски доказателства

- 6. Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж.: параграф A1-A25)

Информация, която ще се използва като одиторски доказателства

- 7. Когато разработва и изпълнява одиторските процедури, одиторът преценява съответствието и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство. (вж.: параграф A26-A33)
- 8. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена чрез използването на експерт на ръководството, одиторът трябва до необходимата степен, вземайки

Достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж.: параграф 6)

- A1. В подкрепа на одиторското мнение и доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни по своя характер и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени в процеса на одита. Те, обаче, могат да включват информация, получена от други източници, като например предишни одити (при условие, че одиторът е определил дали от предишния одит са възникнали промени, които биха могли да се отразят на тяхната уместност за текущия одит)⁶ или процедурите на фирмата за контрол върху качеството за приемането и продължаването на клиенти. В допълнение към другите източници в и извън предприятието, важен източник на одиторски доказателства са счетоводните му регистри. Също така, информация, която може да се използва като одиторско доказателство, може да е изготвена при използването на експерт на ръководството. Одиторските доказателства обхващат както информация, която е в подкрепа и потвърждение на твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение в някои случаи отсъствието на информация (например, отказ на ръководството да предостави исканото потвърждение) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство.
- A2. Голяма част от работата на одитора при формиране на одиторско мнение представлява получаване и оценка на одиторски доказателства. Одиторските процедури за тяхното събиране могат да включват проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисление, повторно изпълнение и аналитични процедури, често в определена комбинация в допълнение към проучващо запитване. Въпреки че проучващото запитване може да осигури важни одиторски доказателства и може дори да предостави доказателства за отклонение, само то обикновено не осигурява достатъчни одиторски доказателства за отсъствието на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, нито за оперативната ефективност на контролите.
- A3. Както е обяснено в МОС 200⁷, разумна степен на сигурност се получава, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск (т.е., рискът, че той може да изрази неподходящо мнение, когато във финансовия отчет се съдържат съществени отклонения) до приемливо ниско ниво.
- A4. Достатъчността и уместността на одиторските доказателства не са свързани. Достатъчността е мярка за количеството им. Количеството на необходимите одиторски доказателства се повлиява от оценката на

⁶ МОС 315, параграф 9

⁷ МОС 200, параграф 5

одитора за рисковете от отклонения (колкото по-високи са оценените рискове, толкова по-вероятно е да бъдат необходими повече одиторски доказателства), както и от качеството им (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко може да са необходими). Получаването на повече одиторски доказателства, обаче, не може да компенсира ниското им качество.

- A5. Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства; а именно, тяхното съответствие и надеждност в подкрепа на заключенията, въз основа на които се базира одиторското мнение. Надеждността на доказателствата се повлиява от техния източник и характер и зависи от индивидуалните обстоятелства, при които са получени.
- A6. МОС 330 изисква от одитора да достигне до заключение дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства⁸. Дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се сведе одиторския риск до приемливо ниско ниво, и следователно да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение, е предмет на професионална преценка. МОС 200 съдържа дискусия на такива въпроси като например, характер на одиторските процедури, своевременност на финансовото отчитане и баланс между ползите и разходите, които са важни фактори, когато одиторът упражнява професионална преценка относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Източници на одиторски доказателства

- A7. Някои одиторски доказателства се получават чрез изпълнението на одиторски процедури за тестване на счетоводните регистри, например, чрез анализ и преглед, повторно изпълнение на процедурите, следвани в процеса на финансово отчитане, и равнение на свързаните групи и приложения на една и съща информация. Чрез изпълнението на такива одиторски процедури одиторът може да определи, че счетоводните записвания са вътрешно последователни и отговарят на финансовите отчети.
- A8. Обикновено по-голяма степен на сигурност се получава чрез последователни одиторски доказателства, получени от различни източници, или имащи различен характер от индивидуално разглежданите одиторски доказателства. Например, потвърждаваща информация, получена от източник, независим от предприятието, може да повиши сигурността, която одиторът получава от одиторски доказателства, генерирани вътре в предприятието, като например,

⁸ МОС 330, параграф 28

доказателства, съществуващи в счетоводните регистри, протоколи от заседания или изявления на ръководството.

- A9. Информацията от източници, независими от предприятието, която одиторът може да използва като одиторски доказателства, може да включва потвърждения от трети страни, доклади на анализатори и сравними данни за конкурентите (сравнителни данни).

Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства

- A10. Както се изисква от и е обяснено допълнително в МОС 315 и МОС 330 одиторските доказателства за достигане до разумни заключения, въз основа на които да се базира одиторското мнение, се получават чрез изпълнението на:

- (а) процедури за оценка на риска; и
- (б) допълнителни одиторски процедури, които включват:
 - (i) тестове на контролите, когато се изискват от МОС или когато одиторът е избрал да направи това; и
 - (ii) процедури по същество, включително тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

- A11. Одиторските процедури, описани в параграфи A14-A25 по-долу, могат да се използват като процедури за оценка на риска, процедури за тестове на контролите или за тестове по същество, в зависимост от контекста, в който те се прилагат от одитора. Както е обяснено в МОС 330 одиторските доказателства, получени от предишни одити, при определени обстоятелства могат да осигурят уместни одиторски доказателства, когато одиторът изпълнява одиторски процедури за установяване на продължаващото им съответствие⁹.

- A12. Характерът и времето на изпълнение на одиторските процедури, които ще бъдат използвани, може да се повлияе от факта, че някои от счетоводните данни и друга информация могат да са на разположение единствено в електронен формат или единствено в определени моменти или периоди от време. Например, документите от източника, като например поръчки за покупка и фактури, могат да съществуват единствено в електронен формат, когато предприятието използва електронна търговия, или могат да бъдат изхвърляни след сканиране, когато предприятието използва системи за обработка на изображения за улесняване на съхранението и справката.

- A13. Определена електронна информация може да не може да се извлече след определен период от време, например, ако файловете са променени и ако не съществуват бек-ъп файлове. Съответно, в резултат от

⁹ МОС 330, параграф A35

политиката за съхраняване на данни на предприятието одиторът може да счете за необходимо да поиска запазването на определена информация за преглед от негова страна и за изпълнение на одиторските процедури в момент, когато информацията е на разположение.

Проверка

- A14. Проверката се състои в преглеждане на данни или документи, независимо дали последните са вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител, или физическа проверка на даден актив. Проверката на данните или документите предоставя одиторски доказателства с различна степен на надеждност, в зависимост от техния характер и източник, а в случая на вътрешни данни и документи - за ефективността на контролите върху тяхното създаване. Пример за проверка, използвана като тест на контролите, е проверката на документите за доказателства за оторизация.
- A15. Някои документи представляват преки одиторски доказателства за съществуването на актив, например, документ, представляващ по същество финансов инструмент като например акция или облигация. Не е задължително проверката на такива документи да осигури одиторски доказателства относно собствеността или стойността им. В допълнение, проверката на сключен договор може да осигури одиторски доказателства, уместни за приложението от страна на предприятието на счетоводната политика, като например признаването на приходите.
- A16. Проверката на материалните активи може да предостави надеждни одиторски доказателства относно тяхното съществуване, но не е задължително да предостави такива относно правата и задълженията на предприятието или оценката на активите. Проверката на отделните материални запаси може да съпътства наблюдението на преброяването на материалните запаси.

Наблюдение

- A17. Наблюдението включва наблюдение на процес или процедура, която се изпълнява от други лица, например наблюдение от страна на одитора на преброяването на материалните запаси от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролни дейности. Наблюдението осигурява одиторски доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но се ограничава до момента от време, в който се осъществява, както и от факта, че наблюдаваното действие може да се отрази на начина на изпълнение на процеса или процедурата. Вижте МОС 501 за допълнителни насоки относно наблюдението на инвентаризацията на материалните запаси¹⁰.

¹⁰ МОС 501 "Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти"

Външно потвърждение

A18. Външното потвърждение представлява одиторско доказателство, получено то одитора като пряк отговор в писмена форма до одитора, изпратен от трета страна (потвърждаващата страна), на хартиен или електронен или друг носител. Процедурите за външни потвърждения често са уместни, когато се адресират твърдения за вярност, свързани с определени салда по сметки и техните елементи. Външните потвърждения, обаче, не трябва да се ограничават единствено до салда по сметки. Например, одиторът може да поиска потвърждение на условията на договори или сделки на предприятието с трети страни; искането на потвърждение може да бъде разработено с цел запитване дали са правени модификации в договора и, ако това е така, какви са свързаните подробни данни. Процедурите за външни потвърждения се използват и за получаване на одиторски доказателства за отсъствието на определени условия, например, отсъствието на "страничен договор", който може да се отрази на признаването на приходите. За допълнителни насоки¹¹ вижте МОС 505 (преработен и изменен).

Повторно изчисление

A19. Повторното изчисление включва проверката на математическата точност на документите или регистрите. То може да се изпълнява ръчно или електронно.

Повторно изпълнение

A20. Повторното изпълнение включва независимо изпълнение от страна на одитора на процедурите или контролите, които първоначално са били изпълнени като част от вътрешния контрол на предприятието.

Аналитични процедури

A21. Аналитичните процедури се състоят в оценката на финансовата информация, извършвана чрез проучване на съществените връзки между финансови и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и проучването на установени колебания и връзки, които не са последователни спрямо останалата съответстваща информация или се отклоняват съществено от прогнозираните суми. Вижте МОС 520 за допълнителни насоки.

Проучващо запитване

A22. Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието. Проучващото запитване се използва широко през целия одит в допълнение към други одиторски процедури. Проучващите

¹¹ МОС 505 "Външни потвърждения"

запитвания могат да варират от формални писмени запитвания до неформални устни запитвания. Оценката на отговорите на проучващите запитвания е неразделна част от процеса на самото отправяне на проучващи запитвания.

A23. Отговорите на запитванията могат да предоставят на одитора информация, с която той не е разполагал преди това или поддържащи одиторски доказателства. Като алтернатива, отговорите биха могли да предоставят информация, която се различава съществено от останалата информация, която одиторът е получил, например, информация относно възможността ръководството да заобиколи контролите. В някои случаи отговорите на проучващите запитвания предоставят база за одитора да модифицира или да изпълни допълнителни одиторски процедури.

A24. Въпреки че подкрепата на доказателствата, получени чрез проучващо запитване, често е от особена важност, в случай на проучващи запитвания за намерение на ръководството, информацията, която е налична в потвърждение на намерението на ръководството, може да е ограничена. В тези случаи, разбирането на миналата вече история за поведението на ръководството за изпълнение на обявените от него намерения, обявените причини на ръководството за избор на определен курс на действие, и способността му да следва определен курс на действие, могат да предоставят уместна информация за потвърждение на доказателствата, получени чрез проучващото запитване.

A25. Във връзка с някои въпроси одиторът може да счете за необходимо да получи писмени изявления от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за потвърждение на отговорите на някои устни запитвания. Вижте МОС 580 за допълнителни насоки¹².

Информация, която следва да се използва като одиторски доказателства

Съответствие и надеждност (вж.: параграф 7)

A26. Както е отбелязано в параграф A1, въпреки че одиторските доказателства се получават основно чрез одиторските процедури, изпълнявани в процеса на одита, те могат да включват и информация, получена от други източници, като например, предходни одити, при определени обстоятелства, и процедури на фирмата за контрол върху качеството за приемане и продължаване на клиенти. Качеството на всички одиторски доказателства се влияе от съответствието и надеждността на информацията, върху която те се базират.

Съответствие

A27. Съответствието разглежда логическата връзка с или въздействие върху целта на одиторската процедура и, където е уместно, разглежданото

¹² МОС 508 "Писмени изявления"

твърдение за вярност. Съответствието на информацията, която следва да се използва като одиторско доказателство, може да се повлияе от посоката на тестването. Например, ако целта на дадена одиторска процедура е да се извърши тест за надценяване на съществуването или оценката на задълженията, тестването на отразените задължения може да е съответстваща одиторска процедура. От друга страна, когато се извършват тестове за подценяване на съществуването или оценката на задълженията, тестването на записаните задължения няма да бъде съответстващо, но може да бъде съответстващо тестването на такава информация като например, последващи преводи, неплатени фактури, отчети на доставчици и несъпадащи получени отчети.

A28. Даден набор от одиторски процедури може да предостави одиторски доказателства, които са съответстващи за определени твърдения за вярност, но не и за други. Например, проверката на документите, свързани със събирането на вземанията след края на периода, може да предостави одиторски доказателства относно съществуването и оценката, но не непременно за отграничаването им. Аналогично, получаването на одиторски доказателства за конкретно твърдение за вярност, например, за съществуването на материалните запаси, не може да замени получаването на одиторски доказателства относно друго твърдение за вярност, например, оценката на тези материални запаси. От друга страна, одиторски доказателства от различни източници или с различен характер често може да са съответстващи за едно и също твърдение за вярност.

A29. Тестовите на контролите се разработват с цел оценка на оперативната ефективност на контролите за предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност. Разработването на тестове на контролите за получаване на съответни одиторски доказателства включва идентифицирането на условия (характеристики или качества), които показват резултатите от работата на даден контрол и условията на отклонение, които показват отклоненията от адекватните резултати от работата. След това наличието или липсата на тези условия може да се тества от одитора.

A30. Процедурите по същество се разработват за разкриване на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност. Те включват тестове на детайлите и аналитични процедури по същество. Разработването на процедурите по същество включва идентифицирането на условията, съществени за целите на теста, които представляват отклонение в съответното твърдение за вярност.

Надеждност

A31. Надеждността на информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства и следователно на самите одиторски доказателства, се влияе от своя източник и от своя характер, и зависи от

конкретните обстоятелства, при които те са били получени, включително контролите върху изготвянето и поддържането, където това е уместно. Следователно, обобщенията относно надеждността на различните видове одиторски доказателства са и предмет на важни изключения. Дори когато информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства, се получава от източници, външни за предприятието, могат да съществуват обстоятелства, които биха могли да окажат влияние върху нейната надеждност. Например, информацията, получена от независим външен източник, може да не е надеждна, ако източникът не разполага с познания, или експертът на ръководството може да не е обективен. Съзнавайки, че съществуват такива изключения, следните обобщения за надеждността на одиторските доказателства могат да бъдат полезни:

- Одиторските доказателства са по-надеждни, когато са получени от независими източници, извън предприятието.
- Одиторските доказателства, които се генерират вътрешно, са по-надеждни, когато съответните контроли, въведени от предприятието, включително тези върху изготвянето и поддържането, са ефективни.
- Одиторските доказателства, получени директно от одитора (например, наблюдение над приложението на контрола), са по-надеждни от одиторските доказателства, получени косвено или по подразбиране (например, проучващо запитване относно приложението на контрола).
- Одиторските доказателства са по-надеждни, когато съществуват във формата на документи, независимо дали на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител (например, изготвен в хода на срещата писмен документ е по-надежден от последващото устно представяне на обсъждания въпрос).
- Одиторските доказателства, предоставени от оригинални документи, са по-надеждни от одиторските доказателства, предоставени от фотокопия или факсове, или документи, които са качени на филм, са в цифрова форма или по друг начин са прехвърлени в електронна форма, надеждността на която може да зависи от контролите върху тяхното изготвяне и съхранение.

A32. МОС 520 предоставя допълнителни насоки относно надеждността на данните, използвани за целите на разработване на аналитични процедури като процедури по същество¹³.

¹³ МОС 520 , параграф 5 (а)

A33. МОС 240 разглежда обстоятелствата, при които одиторът има причина да вярва, че даден документ може да не е автентичен или, че може да е модифициран без тази модификация да е била оповестена пред него¹⁴.

Надеждност на информацията, изготвена от експерт на ръководството (вж.: параграф 8)

A34. Изготвянето на финансовия отчет на предприятието може да изисква експертни познания в област, различна от счетоводството или одита, като например, актюерски изчисления, оценки или инженерни данни. Предприятието може да разполага с или да наеме експерти в тези области, за да получи необходимите експертни познания за изготвянето на финансовия отчет. Невъзможността да се направи това, когато тези експертни познания са необходими, увеличава рисковете от съществени отклонения.

A35. Когато информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства, е изготвена при използване работата на експерт на ръководството, е приложимо изискването на параграф 8 от настоящия МОС. Например, физическо лице или организация може да притежава експертните познания за приложението на модели за приблизителна оценка на справедливата стойност на ценни книжа, за които не съществува активен пазар. Ако физическото лице или организацията прилага тези експертни познания за приблизителна оценка, която предприятието използва при изготвянето на финансов си отчет, физическото лице или организацията представляват експерт на ръководството и е приложим параграф 8. От друга страна, ако това физическо лице или организация просто предоставя данни за цени относно частни сделки, които в противен случай не биха били на разположение на предприятието, и които предприятието използва в собствените си методи за приблизителна оценка, тази информация е предмет на изискванията на параграф 7 от настоящия МОС, ако се използва като одиторски доказателства, но не представлява използване на експерт на ръководството от страна на предприятието.

A36. Характерът, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури във връзка с изискването на параграф 8 от настоящия МОС, могат да се повлияят от такива въпроси, като например:

- характера и сложността на въпроса, за който се отнася експерта на ръководството;
- рисковете от съществени отклонения във връзка с въпроса;
- наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства;

¹⁴ МОС 240 "Отговорности на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграф 13

- характера, обхвата и целите на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е шатен служител на предприятието или е страна, ангажирана от него за предоставяне на съответните услуги;
- степента, в която ръководството може да упражнява контрол или да влияе върху работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството подлежи на прилагането на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания;
- естеството и обхвата на каквито и да било контроли в рамките на предприятието върху работата на експерта на ръководството;
- познанията и опита на одитора в областта на експертиза на експерта на ръководството;
- предишния опит на одитора с работата на този експерт.

Компетентност, способности и обективност на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(a))

A37. Компетентността е свързана с характера и нивото на експертни познания на експерта на ръководството. Способността е свързана със възможността на експерта на ръководството да упражнява тази компетентност при съществуващите обстоятелства. Факторите, които влияят върху способността могат да включват, например, географско положение и наличие на време и ресурси. Обективността е свързана с възможните ефекти, които предубедеността, конфликтите на интереси или влиянието върху други лица могат да имат върху професионалната или бизнес преценка на експертна на ръководството. Компетентността, способността и обективността на експерта на ръководството и каквито и да било контроли в рамките на предприятието върху неговата работа, са важни фактори във връзка с надеждността на всяка информация, изготвена от него.

A38. Информацията относно компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството може да се получи от разнообразни източници, като например:

- личен опит с предишна работа на този експерт;
- дискусии с този експерт;
- дискусии с други лица, които са запознати с работата на този експерт;

- познания за квалификацията на експерта, членството му в професионален орган или индустриална асоциация, лиценз за практика или друга форма на външно признание;
- публикувани доклади или книги, написани от този експерт;
- експерт на одитора, ако има такъв, който го подпомага при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно информация, изготвена от експерта на ръководството.

A39. Въпросите, които са съществени по отношение оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, включват това дали работата му е предмет на стандарти за техническо изпълнение или други професионални или индустриални изисквания, например, етични стандарти и други изисквания за членство в професионален орган или индустриална асоциация, стандарти за акредитация на лицензиращ орган или изисквания, наложени по закон или нормативна разпоредба.

A40. Други въпроси, които могат да бъдат съществени, включват:

- Съответствие на компетентността на експерта на ръководството по въпроса, за който работата на този експерт ще бъде използвана, включително каквито и да било области на специализация в областта му. Например, даден актюер може да специализира в имуществено застраховане и застраховане срещу злополуки, но да притежава ограничени експертни познания относно пенсионни изчисления.
- Компетентността на експерта на ръководството по отношение на съответните счетоводни изисквания, например, познания за предположенията и методите, включително моделите, където това е приложимо, които са последователни с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- Дали с напредването на одита неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени в резултат на одиторските процедури, показва, че може да е необходимо да се преразгледа първоначалната оценка на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството.

A41. Редица обстоятелства могат да застрашат обективността, например, заплахи за собствения интерес, адвокатски заплахи, заплахи за осведомеността, заплахи поради самостоятелния преглед и заплахи, свързани със сплашване. Самозащитите могат да намалят тези заплахи като могат да се създадат или чрез външни структури (например, чрез професията, законодателството или нормативните разпоредби, касаещи експерта на ръководството), или чрез работната му среда (например, политика и процедури за контрол върху качеството).

A42. Въпреки че самозащитите не могат да елиминират всички заплахи за обективността на експерта на ръководството, заплахи като например, сплашване, могат да бъдат не толкова значими за даден експерт, ангажиран от предприятието, колкото за експерт, който е щатен за него, а ефективността на самозащитите, като например политиката и процедурите за контрол върху качеството може да бъде по-голяма. Тъй като винаги съществува заплахата за обективността, породена от това, че дадено лице е служител на предприятието, на експерт, работещ на щат в предприятието, не може да се гледа като на такъв, който е по-вероятно да бъде обективен отколкото на другите служители на предприятието.

A43. При оценката на обективността на експерта, ангажиран от предприятието, може да е уместно с ръководството и с този експерт да се обсъдят каквито и да било интереси и взаимоотношения, които биха могли да породят заплахи за обективността му, както и каквито и да било приложими самозащити, включително каквито и да било професионални изисквания, които са приложими към експерта; и с цел оценяване дали те са адекватни. Интересите и взаимоотношенията, пораждащи заплахи, могат да включват:

- финансови интереси;
- делови и лични взаимоотношения;
- предоставяне на други услуги.

Получаване на разбиране за работата на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(б))

A44. Разбирането на работата на експерта на ръководството включва разбиране на съответната област на експертни познания, което може да се получи във връзка с определянето от страна на одитора на това дали той разполага с експертните познания, необходими за оценка на работата на експерта на ръководството, или дали за тази цел е необходим експерт на одитора¹⁵.

A45. Аспектите от областта на експерта на ръководството, които са съществени за разбирането на одитора, могат да включват:

- дали общата сфера на експерта има области на специализация, които са съществени за одита;
- дали са приложими каквито и да било професионални или други стандарти и регулаторни или законови изисквания;

¹⁵ МОС 620 "Ползване работата на експерт на одитора", параграф 7

- какви предположения и методи са използвани от експерта на ръководството и дали те са общоприети в сферата на експерта и са подходящи за целите на финансовото отчитане;
- характера на вътрешните и външните данни или информация, които експертът на ръководството използва.

A46. В случай на експерт на ръководството, ангажиран от предприятието, обикновено следва да има писмо за поемане на ангажимент или друга писмена форма на договор между предприятието и този експерт. Оценяването на този договор, когато се получава разбиране за работата на експерта на ръководството, може да помогне на одитора да определи целесъобразността на изброените по-долу позиции за неговите цели:

- характер, обхват и цели на работата на този експерт;
- съответни роли и отговорности на ръководството и на този експерт; и
- характер, време на изпълнение и обхват на комуникацията между ръководството и експерта, включително формата на доклада, който следва да бъде предоставен от този експерт.

A47. В случая на експерт на ръководството, който е на щатна позиция в предприятието, е по-малко вероятно да съществува писмен договор от такъв вид. Отправянето на проучващо запитване към експерта и други членове на ръководството може да е най-подходящия начин за одитора да получи необходимото разбиране.

Оценяване на целесъобразността на работата на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(в))

A48. Съображенията при оценяването на целесъобразността на работата на експерта на ръководството, като одиторски доказателства за съответно твърдение за вярност, могат да включват:

- съответствие и разумност на констатациите или заключенията на този експерт, тяхната последователност с други одиторски доказателства и дали те са подходящо отразени във финансовия отчет;
- ако работата на експерта включва използването на съществени предположения и методи, съответствието и разумността на тези предположения и методи; и
- ако работата на експерта включва съществено ползване на данни от източника, съответствието, компетентността и точността на данните от източника.

Информация, изготвена от предприятието, и използвана за целите на одитора (вж.: параграф 9(а)-(б))

- A49. За да получи одиторът надеждни одиторски доказателства, информацията, изготвена от предприятието, която се използва за изпълнението на одиторските процедури, трябва да е достатъчно пълна и точна. Например, ефективността на одита на приходите чрез прилагането на стандартни цени към регистрите за обемите на продажбите, се повлиява от точността на ценовата информация и пълнотата и точността на данните за обемите на продажбите. Аналогично, ако одиторът възнамерява да тества дадена популация (например, плащания) за определена характеристика (например, оторизация), резултатите от теста ще бъдат по-малко надеждни, ако популацията, от която са избрани обектите за тестване, не е пълна.
- A50. Получаването на одиторски доказателства относно точността и пълнотата на тази информация може да бъде извършвано едновременно с реалната одиторска процедура, която се прилага към информацията, когато получаването на такива одиторски доказателства представлява неразделна част от самата одиторска процедура. В други ситуации, одиторът може да е получил одиторски доказателства относно точността и пълнотата на тази информация чрез тестването на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията. В някои ситуации, обаче, одиторът може да определи, че са необходими допълнителни одиторски процедури.
- A51. В някои случаи одиторът може да възнамерява да използва информацията, изготвена от предприятието, за други одиторски цели. Например, той може да възнамерява да ползва мерките за резултатност на предприятието за целите на аналитичните процедури, или да ползва информацията на предприятието, изготвена за целите на дейности по наблюдение, като например вътрешни одиторски доклади. В тези случаи уместността на получените одиторски доказателства се повлиява от това дали информацията е достатъчно точна или подробна за целите на одитора. Например, мерките за резултатност, използвани от ръководството, може да не са достатъчно точни за разкриване на съществени отклонения.

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства
(вж.: параграф 10)

- A52. Един ефективен тест осигурява уместни одиторски доказателства до степента, в която взети заедно с други одиторски доказателства, които са или ще бъдат получени, те ще бъдат достатъчни за целите на одитора. При избора на обекти за тестване, параграф 7 изисква от одитора да определи съответствието и надеждността на информацията, която следва да се използва като одиторско доказателство; друг аспект на ефективността (достатъчността) е важно съображение при избора на

обекти за тестване. Средствата, които са на разположение на одитора за избор на обекти за тестване, включват:

- (а) избор на всички обекти (100% проверка);
- (б) избор на специфични обекти; и
- (в) одиторски извадки.

Приложението на което и да било или на комбинация от тези средства може да е подходящо в зависимост от конкретните обстоятелства, например, рисковете от съществени отклонения, свързани с твърдението за вярност, което се тества, и практическата приложимост и ефикасност на различните средства.

Избор на всички обекти

A53. Одиторът може да реши, че най-уместно ще бъде да провери цялата популация от обекти, които съставляват даден клас от сделки и операции или салда по сметки (или ниво в рамките на тази популация). 100% проверка е малко вероятна в случай на тестове на контролите; обаче, тя е по-често срещана при тестовете на детайлите. 100% проверка може да е целесъобразна, когато, например:

- популацията включва малък брой обекти с голяма стойност;
- съществува значителен риск и други средства не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; или
- повтарящият се характер на дадено изчисление или друг процес, изпълняван автоматично от дадена информационна система, прави 100% проверка ефективна от гледна точка на разходите.

Избор на специфични обекти

A54. Одиторът може да реши да избере специфични обекти от популацията. При вземането на това решение, факторите, които могат да бъдат съществени, включват разбирането на одитора за предприятието, оценените рискове от съществени отклонения, и характеристиките на тестваната популация. Изборът на специфични обекти по преценка е предмет на риск, който не е свързан с извадките. Специфичните избрани обекти могат да включват:

- *Обекти с висока стойност или ключови обекти.* Одиторът може да реши да избере конкретни обекти в дадена популация, тъй като те са с висока стойност или имат някои различни характеристики, например, позиции, които са съмнителни, необичайни, особено податливи на риск или които в исторически план са съдържали грешки.

- *Всички обекти, надвишаващи определена сума.* Одиторът може да реши да провери обекти, чиито отразени стойности надвишават определена сума, така че да потвърди голяма част от общата сума на даден клас сделки и операции или салда по сметки.
- *Обекти за получаване на информация.* Одиторът може да провери обекти за получаване на информация по такива въпроси, като например, характер на предприятието или характер на сделките и операциите.

A55. Въпреки че селективната проверка на специфични обекти от даден клас сделки и операции или салда по сметки често е ефикасно средство за получаване на одиторски доказателства, тя не представлява формиране на одиторски извадки. По този начин резултатите от одиторските процедури, прилагани към избраните обекти, не може да се проектира върху цялата популация; съответно, селективната проверка на специфични обекти не осигурява одиторски доказателства, засягащи останалата част от популацията.

Одиторски извадки

A56. Одиторските извадки се разработват, за да дадат възможност за достигане до заключения относно цялата популация на базата на тестването на извадка, извлечена от нея. Одиторските извадки са разгледани в МОС 530¹⁶.

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства (вж.: параграф 11)

A57. Получаването на одиторски доказателства от различни източници или с различен характер може да покаже, че отделен обект одиторско доказателство не е надеждно, като например когато одиторско доказателство, получено от един източник, е в противоречие с това, получено от друг източник. Това може да е така, когато например, отговорите на проучващите запитвания към ръководството, вътрешния одит и други лица са противоречиви или, когато отговорите на проучващите запитвания към лицата, натоварени с общо управление, отправени с цел потвърждение на отговорите на ръководството, са в противоречие с тях. МОС 230 включва изискването за специфична документация, ако одиторът е идентифицирал информация, която е непоследователна с окончателното му заключение по важен въпрос¹⁷.

¹⁶ МОС 530 "Одиторски извадки"

¹⁷ МОС 230 "Одиторска документация", параграф 11

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 501

ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПО ПОДБРАНИ ОБЕКТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цел	3

Изисквания

Материални запаси	4-8
Съдебни дела и иски	9-12
Информация по сегменти.....	13

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси	A1-A16
Съдебни дела и иски	A17-A25
Информация по сегменти.....	A26-A27

Международен одиторски стандарт (МОС) 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по избрани обекти” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните въпроси, които следва да бъдат разгледани от одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства в съответствие с МОС 330 ¹, МОС 500 ² и други свързани МОС по отношение на определени аспекти от материалните запаси, съдебните дела и исковите, по които предприятието е страна, както и информацията по сегменти при одита на финансовите отчети.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно:
 - (а) съществуването и състоянието на материалните запаси;
 - (б) пълнотата на информацията за съдебните дела и икове, по които предприятието е страна; и
 - (в) представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Изисквания

Материални запаси

4. Ако материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за тяхното съществуване и състояние чрез:
 - (а) Присъствие на инвентаризацията, освен ако това е практически невъзможно, с цел: (вж.: параграф A1-A3)
 - (i) оценка на инструкциите и процедурите на ръководството за отразяване и контрол върху резултатите на инвентаризацията на предприятието; (вж.: параграф A4)
 - (ii) наблюдение на изпълнението на процедурите за инвентаризация на ръководството; (вж.: параграф A5)

¹ МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

² МОС 500 "Одиторски доказателства"

- (iii) проверка на материалните запаси; и (вж.: параграф А6)
 - (iv) изпълнение на тестови преброявания; и (вж.: параграф А7-А8)
- (б) Изпълнение на одиторски процедури по окончателните регистри за материалните запаси на предприятието с цел определяне дали те отразяват точно реалните резултати от инвентаризацията.
- 5. Ако инвентаризацията се провежда на дата, различна от датата на финансовия отчет, в допълнение към процедурите, изисквани в параграф 4 одиторът изпълнява одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно това дали промените в материалните запаси между датата на инвентаризацията и датата на финансовия отчет са надлежно отразени. (вж.: параграф А9-А11)
 - 6. Ако одиторът не е в състояние да присъства на инвентаризацията на материалните запаси поради непредвидени обстоятелства, той извършва или наблюдава някои инвентаризации на алтернативна дата и изпълнява одиторски процедури по операции с материални запаси.
 - 7. Ако присъствието на инвентаризацията на материалните запаси е практически невъзможно, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието им. Ако не е възможно да се направи това, одиторът модифицира мнението, изразено в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 ³. (вж.: параграф А12-А14)
 - 8. Ако материални запаси под попечителство и контрол на трета страна са съществени за финансовия отчет, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на тези материални запаси чрез изпълнение на едната или и двете посочени по-долу стъпки:
 - (а) искане на потвърждение от третата страна относно количествата и състоянието на материалните запаси, които се държат от името на предприятието; (вж.: параграф А15)
 - (б) извършване на проверка или други одиторски процедури, подходящи при съществуващите обстоятелства. (вж.: параграф А16)

Съдебни дела и искове

- 9. Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, за да идентифицира съдебните дела и искове, по които предприятието е

³ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор"

страна, и които биха могли да породят риск от съществени отклонения*, включително: (вж.: параграф A17-A19)

- (а) проучващо запитване към ръководството и, когато е приложимо, към други лица в предприятието, включително юрисконсулт;
- (б) преглед на протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общо управление, и кореспонденция между предприятието и неговите външни юридически съветници; и
- (в) преглед на сметките за разходи за правни услуги. (вж.: параграф A20)

10. Ако одиторът оцени риска от съществени отклонения, свързани със съдебни дела или искове, които са идентифицирани, или когато изпълнените одиторски процедури показват, че може да съществуват други съществени съдебни дела или искове, в допълнение към процедурите, изисквани от други МОС, той търси пряка комуникация с външния юридически съветник на предприятието. Одиторът прави това чрез писмо с проучващо запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, чрез което се иска външният юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора. Ако закон, нормативна разпоредба или съответен закон професионален орган забранява на външния юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури. (вж.: параграф A21-A25)

11. Ако:

(а) ръководството откаже да даде на одитора разрешение за комуникация или среща с външния юридически съветник на предприятието, или външният юридически съветник на предприятието откаже да отговори по подходящ начин на писмото с проучващо запитване, или ако му е забранено да отговори; и

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури,

одиторът модифицира мнението, изразено в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 .

Писмени изявления

12. Одиторът иска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, да предоставят писмени изявления, че

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

всички реални или възможни съдебни дела и искове, чиито ефекти трябва да бъдат разгледани при изготвянето на финансовия отчет, са оповестени пред одитора и са осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Информация по сегменти

13. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане чрез: (вж.: параграф A26)

(а) Получаване на разбиране за методите, използвани от ръководството за определяне на информацията по сегменти и: (вж.: параграф A27)

(i) оценка дали тези методи е вероятно да доведат до оповестяване в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и

(ii) когато е уместно, тестване на приложението на тези методи; и

(б) Изпълнение на аналитични процедури или други одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства.

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси

Присъствие на инвентаризацията на материалните запаси (вж.: параграф 4(a))

A1. Ръководството обикновено установява процедури, съгласно които се извършва инвентаризация на материалните запаси поне веднъж годишно, като тя служи за база за изготвянето на финансовия отчет и, ако е приложимо, за потвърждаване на надеждността на системата на предприятието за осигуряване на постоянно количество материални запаси.

A2. Присъствието на инвентаризацията на материалните запаси включва:

- Проверка на материалните запаси за потвърждаване на тяхното съществуване и оценка на тяхното състояние, както и изпълнение на тестови преброявания;
- Наблюдение на спазването на инструкциите на ръководството и изпълнение на процедурите по отразяване и контрол на резултатите от инвентаризацията на материалните запаси; и

- Получаване на одиторски доказателства относно надеждността на процедурите на ръководството за инвентаризация.

Тези процедури могат да послужат като тестове на контролите или процедури по същество в зависимост от оценката на одитора за риска, планирания подход и конкретните изпълнени процедури.

A3. Въпросите, които са съществени при планирането на присъствието на инвентаризацията на материалните запаси (или при разработването и изпълнението на одиторските процедури съгласно параграфи 4-8 от настоящия МОС), включват например:

- рисковете от съществени отклонения, свързани с материалните запаси;
- естеството на вътрешния контрол, свързан с материалните запаси;
- дали се очаква да бъдат установени адекватни процедури и да бъдат издадени надлежни инструкции за инвентаризацията на материалните запаси;
- времето за провеждане на инвентаризацията на материалните запаси;
- дали предприятието поддържа система за осигуряване на постоянни количества на материални запаси;
- местоположенията, където се съхраняват материалните запаси, включително съществеността им и рисковете от съществени отклонения на различните местоположения, при вземането на решение присъствието на кои местоположения е целесъобразно. МОС 600 ⁴ разглежда участието на други одитори и съответно може да бъде уместен, ако това участие е свързано с присъствието на инвентаризации на материални запаси на отдалечени местоположения;
- дали е необходима помощта на експерт на одитора. МОС 620 ⁵ разглежда използването на експерт на одитора за осигуряване на помощ за одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Оценка на инструкциите и процедурите на ръководството (вж.: параграф 4(a)(i))

A4. Въпросите, съществени при оценката на инструкциите и процедурите на ръководството за равнение на и контрол върху инвентаризацията на материалните запаси, включват дали те се отнасят до, например:

⁴ МОС 600 "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)"

⁵ МОС 620 "Ползване работата на експерт на одитора"

- Приложението на подходящи контролни дейности, например, събиране на регистрите от инвентаризациите на използваните материални запаси, счетоводното отчитане по регистрите за инвентаризации на неизползваните материални запаси и процедури за преброяване и повторно преброяване.
- Точната идентификация на етапа на завършеност за незавършеното производство, бавно оборотните, залежалите или повредените единици от материални запаси, собственост на трети страни, например, държани при условия на консигнация.
- Процедурите, използвани за приблизителна оценка на физическите количества, където това е приложимо, каквито биха могли да са необходими например за приблизителна оценка на физически количества в една купчина въглища.
- Контрол върху движението на материалните запаси между различните области и експедицията и получаването на материални запаси преди и след датата на отграничаване.

Наблюдение на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризация (вж.: параграф 4 (a)(i))

A5. Наблюдението на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризацията, например, свързаните с контрола върху движението на материалните запаси преди, по време на и след нея, помага на одитора при получаването на одиторски доказателства, че инструкциите и процедурите за инвентаризацията на ръководството са разработени и се изпълняват адекватно. В допълнение, одиторът може да получи копия от отграничителна информация, като например подробни данни за движението на материалните запаси, която му помага при изпълнението на одиторските процедури относно счетоводното отчитане на тези движения на една по-късна дата.

Проверка на материалните запаси (вж.: параграф 4(a)(iii))

A6. Проверката на материалните запаси по време на присъствието на инвентаризацията им помага на одитора да потвърди съществуването им (въпреки че това не означава непременно потвърждение на собствеността върху тях) и идентифициране, например, на залежали, повредени или остарели материални запаси.

Изпълнение на тестови преброявания (вж.: параграф 4(a)(iv))

A7. Изпълнението на тестови преброявания, например, чрез проследяване на позиции, избрани от регистрите за инвентаризации на ръководството, във физическите материални запаси, както и проследяване на позиции, избрани от физическите материални запаси, в регистрите за

инвентаризации на ръководството, предоставя одиторски доказателства за пълнотата и точността на тези регистри.

- A8. В допълнение към отразяването на тестовите преброявания на одитора, получаването на копия от попълнените регистри на ръководството за инвентаризацията на материалните запаси помага на одитора при изпълнението на последващи одиторски процедури за определяне дали окончателните регистри за материалните запаси на предприятието отразяват точно реалните резултати от преброяването им.

Инвентаризация на материалните запаси, проведена на различна от датата на финансовия отчет (вж.: параграф 5)

- A9. По практически причини инвентаризацията на материалните запаси може да се проведе на дата или дати, различни от датата на финансовия отчет. Това може да се направи независимо от това дали ръководството определя количествата материални запаси чрез годишно физическо преброяване или поддържа система за постоянно отчитане на материалните запаси. И в двата случая ефективността на разработването, прилагането и поддържането на контроли върху промените в материалните запаси определя дали провеждането на инвентаризацията им на дата или дати, различни от датата на финансовия отчет е подходящо за целите на одита. МОС 330 определя изискванията и предоставя насоки относно процедурите по същество, които се изпълняват на междинна дата⁶.

- A10. Когато се поддържа система за постоянно отчитане на материални запаси, ръководството може да извършва инвентаризации или други тестове за потвърждаване на надеждността на информацията за техните количества, включена в регистрите за постоянно отчитане на материални запаси на предприятието. В някои случаи ръководството или одиторът може да идентифицират разлики между регистрите за постоянно отчитане на материални запаси и реалните налични; това може да е индикация, че контролите върху промените в материалните запаси не функционират ефективно.

- A11. Уместните въпроси, подлежащи на разглеждане при разработването на одиторските процедури за получаване на одиторски доказателства относно това дали промените в сумите на материалните запаси между датата или датите на инвентаризацията и окончателните регистри за материалните запаси са надлежно отразени, включват:

- дали са коригирани надлежно регистрите за непрекъснато отчитане на материални запаси;

⁶ МОС 330, параграфи 22-23

- надеждността на регистрите на предприятието за непрекъснато отчитане на материални запаси;
- причините за съществени разлики между информацията, получена по време на инвентаризацията и регистрите за непрекъснато отчитане на материални запаси.

Присъствието на инвентаризацията на материалните запаси е практически невъзможно (вж.: параграф 7)

A12. В някои случаи присъствието на инвентаризацията на материалните запаси може да е практически невъзможно. Това може да се дължи на такива фактори като характера и местоположението на материалните запаси, например, когато те се държат на местоположение, което може да породи заплахата за безопасността на одитора. Въпросът за общото неудобство за одитора, обаче, не е достатъчен, за да подкрепи решението му, че присъствието е практически невъзможно. В допълнение, както е обяснено в МОС 200 ⁷, въпросът за трудността, времето или свързаните разходи не е сам по себе си валидна основа за одитора да пропусне дадена одиторска процедура, за която не съществува алтернатива или за да бъде удовлетворен от одиторско доказателство, което е по-малко от убеждаващо.

A13. В някои случаи, когато присъствието е практически невъзможно, алтернативни одиторски процедури, например, проверка на документацията за последваща продажба на конкретни обекти материални запаси, придобити или закупени преди инвентаризацията, могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за съществуването и състоянието на материалните запаси.

A14. В други случаи, обаче, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на материалните запаси чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури. В такива случаи МОС 705 изисква одитора да модифицира мнението, изразено в одиторския доклад, в резултат на ограничение в обхвата ⁸.

Материални запаси под попечителство и контрол на трета страна

Потвърждение (вж.: параграф 8(a))

⁷ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф A48

⁸ МОС 705 , параграф 13

A15. МОС 505 ⁹ определя изискванията и предоставя насоки за изпълнението на процедури по външни потвърждения.

Други одиторски процедури (вж.: параграф 8(б))

A16. В зависимост от обстоятелствата, например, когато се получи информация, която поражда съмнения относно почтеността и обективността на третата страна, одиторът може да прецени, че е уместно да изпълни други одиторски процедури вместо или в допълнение към потвърждението от третата страна. Другите одиторски процедури включват например:

- Присъствие или организиране друг одитор да присъства на инвентаризацията на материалните запаси на третата страна, ако това е практически възможно.
- Получаване на доклада на друг одитор или доклада за предоставена услуга от одитора за адекватността на вътрешния контрол на третата страна за гарантиране, че материалните запаси са надлежно преброени и че се охраняват адекватно.
- Проверка на документацията относно материалните запаси, държани от трети страни, например, складови разписки.
- Искане на потвърждение от други страни, в случаите когато материалните запаси са предоставени като обезпечение.

Съдебни дела и искиове

Пълнота на информацията за съдебни дела и искиове (вж.: параграф 9)

A17. Съдебните дела и искиове, по които предприятието е страна, могат да имат съществен ефект върху финансовия отчет и следователно може да се изисква тяхното оповестяване или осчетоводяване във финансовия отчет.

A18. В допълнение към процедурите, идентифицирани в параграф 9, другите уместни процедури включват, например, използване на информацията, получена чрез извършените процедури за оценка на риска като част от получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, в помощ на одитора за запознаване със съдебните дела и искиове, по които предприятието е страна.

A19. Одиторските доказателства, получени с цел идентифициране на съдебните дела и искиове, които могат да породят риск от съществени отклонения, също могат да предоставят одиторски доказателства относно други уместни съображения, като например оценката или

⁹ МОС 505 "Външни потвърждения"

измерването по отношение на съдебните дела и искове. МОС 540¹⁰ установява изискванията и предоставя насоки, съществени за разглеждането от страна на одитора на съдебните дела и искове, налагащи използването на приблизителни счетоводни оценки или свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет.

Преглед на сметките за правни разходи (вж.: параграф 9(в))

A20. В зависимост от обстоятелствата одиторът може да прецени, че като част от неговия преглед на сметките за правни разходи е уместно да извърши преглед на свързаните първични документи, като например фактури за правни разходи.

Комуникация с външния юридически съветник на предприятието (вж.: параграф 10-11)

A21. Пряката комуникация с външния юридически съветник на предприятието помага на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали са известни потенциално съществени съдебни дела и искове, и дали приблизителните оценки на ръководството за финансовите последици, включително разходи, са разумни.

A22. В някои случаи одиторът може да поиска директна комуникация с външния юридически съветник на предприятието чрез писмо с общо проучващо запитване. За тази цел, писмото с общо проучващо запитване изисква от външния юридически съветник на предприятието да информира одитора за каквито и да било съдебни дела и искове, които са му известни, наред с оценка на изхода от тях и приблизителна оценка за финансовите последици, включително свързаните разходи.

A23. Ако се счита за малко вероятно външният юридически съветник на предприятието да отговори по подходящ начин на писмото с общо проучващо запитване, например, ако професионалният орган, в който външния юридически съветник, забранява отговор на такова писмо, одиторът може да потърси комуникация чрез писмо с конкретно проучващо запитване. За тази цел писмото с конкретно проучващо запитване включва:

- (а) списък на съдебните дела и искове;
- (б) когато е на разположение, оценка на ръководството за изхода от всяко идентифицирано съдебно дело и иск и приблизителна оценка за финансовите последици, включително свързаните разходи; и
- (в) искане външният юридически съветник на предприятието да потвърди разумността на оценките на ръководството и да предостави на одитора

¹⁰ МОС 540 "Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания"

допълнителна информация, ако външният юридически съветник на предприятието счита, че списъкът е непълен или неточен.

A24. При определени обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да проведе среща с външния юридически съветник на предприятието за обсъждане на вероятния изход от съдебните дела или искове. Това може да е така, когато например:

- Одиторът прецени, че въпросът носи съществен риск;
- Въпросът е сложен;
- Съществува несъгласие между ръководството и външния юридически съветник на предприятието.

Обикновено такива срещи изискват разрешение от ръководството и се провеждат в присъствието на негов представител.

A25. В съответствие с МОС 700¹¹ от одитора се изисква да постави дата върху одиторския доклад, която не предхожда датата, на която той е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си върху финансовия отчет. Одиторските доказателства относно статуса на съдебните дела и искове до датата на одиторския доклад могат да се получат чрез отправяне на проучващо запитване към ръководството, включително юрисконсултът, отговорен за работата по съответните въпроси. В някои случаи одиторът може да се наложи да получи актуализирана информация от външния юридически съветник на предприятието.

Информация по сегменти (вж.: параграф 13)

A26. В зависимост от приложимата обща рамка за финансово отчитане от предприятието може да се изисква или да му е позволено да представи информация по сегменти във финансовия отчет. Отговорността на одитора относно представянето и оповестяването на информация по сегменти е свързана с финансовия отчет като цяло. Съответно, от одитора не се изисква да изпълнява одиторски процедури, които биха били необходими за изразяване на мнение върху информацията по сегменти на самостоятелна база.

Разбиране на методите, използвани от ръководството (вж.: параграф 13(a))

A27. В зависимост от обстоятелствата примерите за въпроси, които могат да бъдат съществени при получаването на разбиране за методите, използвани от ръководството за определянето на информацията по сегменти и дали тези методи биха довели до оповестяване в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включват:

¹¹ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 42

- продажби, трансфери и разходи между сегментите и елиминиране на вътрешно сегментните суми;
- сравнения между бюджетите и други очаквани резултати, например печалба от дейността като процент от продажбите;
- разпределение на активите и разходите между сегментите;
- последователност спрямо предходни периоди и адекватност на оповестяванията относно непоследователностите.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 505

ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....	1
Процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства	2-3
Дата на влизане в сила	4
Цели	5
Определения	6

Изисквания

Процедури за потвърждения от външни източници.....	7
Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение	8-9
Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници	10-14
Отрицателни потвърждения	15
Оценяване на получените доказателства	16

Приложение и друг пояснителен материал

Процедури за потвърждения от външни източници.....	A1-A7
Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение	A8-A10
Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници	A11-A22
Отрицателни потвърждения	A23
Оценяване на получените доказателства	A24-A25

ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ

Международен одиторски стандарт (МОС) 505 „Потвърждения от външни източници” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда използването от страна на одитора на процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства, в съответствие с изискванията на МОС 330¹ и МОС 500². Той не обхваща запитвания за съдебни производства и искове. МОС 501³ разглежда получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от тези запитвания.

Процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства

2. МОС 500 посочва, че надеждността на одиторските доказателства се влияе от техния източник и естество, и зависи от индивидуалните обстоятелства, при които са получени⁴. Нещо повече, този МОС включва следните обобщения, приложими към одиторските доказателства⁵:
 - одиторските доказателства са по-надеждни, когато са получени от независими източници извън предприятието;
 - одиторските доказателства, които са получени директно от одитора, са по-надеждни от одиторските доказателства, получени косвено или по подразбиране;
 - одиторските доказателства са по-надеждни, когато съществуват под формата на документи, независимо дали е на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител.

Съответно, в зависимост от конкретните обстоятелства на одита, одиторските доказателства във формата на потвърждения от външни източници, получени директно от одитора от потвърждаващите страни, могат да бъдат много по-надеждни от доказателствата, генерирани вътрешно от предприятието. Този МОС е предназначен да помогне на одитора при разработването и изпълнението на процедури за потвърждения от външни източници за получаването на уместни и надеждни одиторски доказателства.

¹ МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

² МОС 500 „Одиторски доказателства”.

³ МОС 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти”.

⁴ МОС 500, параграф А5.

⁵ МОС 500, параграф А31.

3. Други МОС признават важността на потвържденията от външни източници като одиторски доказателства, например:

- МОС 330 разглежда отговорността на одитора за разработването и изпълнението на цялостни отговори за обхващане на оценените рискове от съществени отклонения* на ниво финансов отчет, и за разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват, се базира върху, и е в отговор на, оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност⁶. В допълнение, МОС 330 изисква, независимо от оценените рискове от съществени отклонения, одиторът да разработи и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. Също така, от одитора се изисква да обмисли дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество⁷.
- МОС 330 изисква колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства да получи той⁸. За да направи това, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или надеждни, или и двете. Например, одиторът може да акцентира върху получаването на доказателства директно от трети лица или върху получаването на потвърждаващи доказателства от няколко независими източника. МОС 330 посочва също, че процедурите за потвърждения от външни източници могат да помогнат на одитора да получи одиторски доказателства с високо ниво на надеждност, от които одиторът се нуждае, за да отговори на значителните рискове от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка⁹.
- МОС 240 посочва, че одиторът може да разработи искания за потвърждение с цел получаването на допълнителна

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

⁶ МОС 330, параграфи 5-6.

⁷ МОС 330, параграфи 18-19.

⁸ МОС 330, параграф 7(б).

⁹ МОС 330, параграф A53.

потвърждаваща информация като отговор за обхващането на оценените рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама на ниво твърдение за вярност¹⁰.

- МОС 500 посочва, че потвърждаващата информация, получена от независим от предприятието източник, като например потвърждения от външни източници, може да повиши степента на сигурност, която одиторът получава от доказателства, съществуващи в счетоводната документация, или от изявления, направени от ръководството¹¹.

Дата на влизане в сила

4. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

5. Целта на одитора при използването на процедури за потвърждения от външни източници е да разработи и изпълни такива процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства.

Определения

6. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) „Външно потвърждение” - одиторски доказателства, получени като пряк писмен отговор, изпратен до одитора от трето лице (потвърждаващо лице), на хартиен носител, или на електронен, или друг, носител.

(б) „Искане за положително потвърждение” – искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора, като посочи дали потвърждава или не информацията в искането, или като предостави поисканата информация.

(в) „Искане за отрицателно потвърждение” - искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора само, ако потвърждаващата страна не е съгласна с информацията, посочена в искането.

¹⁰ МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”, параграф А37.

¹¹ МОС 500, параграф А8.

(г) „Липса на отговор” – пропускът на потвърждаващата страна да отговори или да отговори пълно на искане за положително потвърждение, или искане за потвърждение, върнато, без да е било доставено.

(д) „Изключение” – отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена или която се съдържа в документацията на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

Изисквания

Процедури за потвърждения от външни източници

7. Когато се използват процедури за потвърждение от външни източници одиторът поддържа контрол върху исканията за потвърждения от външни източници, включително:
 - (а) определя информацията, която трябва да бъде потвърдена или поискана; (вж. параграф А1)
 - (б) избира подходящата потвърждаваща страна; (вж. параграф А2)
 - (в) разработва исканията за потвърждение, включително се уверява, че те са адресирани до подходящия адресат и че съдържат информация за връщането на отговорите, които трябва да бъдат изпратени директно на одитора; и (вж. параграфи А3—А6)
 - (г) изпраща исканията, включително последващи искания, когато е уместно, до потвърждаващата страна. (вж. параграф А7)

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение

8. Ако ръководството откаже да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение, одиторът :
 - (а) отправя запитване относно причините за отказа от страна на ръководството и търси одиторски доказателства за тяхната валидност и обоснованост; (вж. параграф А8)
 - (б) оценява ефектите на отказа на ръководството върху оценката на одитора на съответните рискове от съществени отклонения, включително риска от измама, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите одиторски процедури; (вж. параграф А9)
 - (в) изпълнява алтернативни одиторски процедури, които са разработени с цел получаване на уместни и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграф А10)

9. Ако одиторът заключи, че отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искания за потвърждение е неоснователен, или ако одиторът не е в състояние да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства от алтернативни одиторски процедури, одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, в съответствие с МОС 260¹². Също така, одиторът определя ефектите за одита и одиторското мнение в съответствие с МОС 705¹³.

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници

Надеждност на отговорите на искания за потвърждения

10. Ако одиторът установи фактори, които водят до съмнения относно надеждността на отговора на искане за потвърждение, той получава допълнителни одиторски доказателства, за да елиминира тези съмнения. (вж. параграфи A11 – A16)
11. Ако одиторът определи, че отговорът на искане за потвърждение не е надежден, одиторът оценява ефектите върху оценките на съответните рискове от съществени отклонения, включително риска от измама, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите одиторски процедури. (вж. параграф A17)

Липса на отговор

12. При всяка липса на отговор одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграфи A18 – A19)

Когато отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства

13. Ако одиторът е определил, че отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, алтернативните одиторски процедури няма да осигурят одиторските доказателства, от които одиторът се нуждае. Ако одиторът не получи такова потвърждение, той определя ефекта от това за одита и одиторското мнение, в съответствие с МОС 705. (вж. параграф A20)

¹² МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление“, параграф 16.

¹³ МОС 705 „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор“.

Изключения

14. Одиторът проучва изключенията, за да определи дали те са индикатор за отклонения или не. (вж. параграфи A21 – A22)

Отрицателни потвърждения

15. Отрицателните потвърждения осигуряват по-малко убедителни одиторски доказателства в сравнение с положителните потвърждения. Съответно, одиторът не използва искания за отрицателно потвърждение като единствена одиторска процедура по същество, за да обхване оценения риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, освен ако не са налице всички от изброените по-долу: (вж. параграф A23)

(а) одиторът е оценил риска от съществени отклонения като нисък и е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на контроли, които са уместни за твърдението за вярност;

(б) популацията от обекти, предмет на процедурите за получаване на отрицателно потвърждение, включва голям брой малки, хомогенни, салда по сметки, сделки или условия;

(в) очаква се много нисък процент на отклонения; и

(г) одиторът не знае за обстоятелства или условия, които биха довели до това, получателите на искания за отрицателно потвърждение да игнорират тези искания.

Оценяване на получените доказателства

16. Одиторът оценява дали резултатите от процедурите за получаване на потвърждения от външни източници осигуряват съответстващи и надеждни одиторски доказателства, или дали са необходими допълнителни одиторски доказателства. (вж. параграфи A24 – A25)

Приложение и друг пояснителен материал

Определяне на информацията, която да бъде потвърдена или поискана (вж. параграф 7(а))

A1. Процедурите за получаване на потвърждения от външни източници често се изпълняват с цел да потвърдят или да поискат информация за салда по сметки и техните елементи. Също така, те могат да бъдат използвани за потвърждение на условия по споразумения, договори или сделки между предприятието и други лица, или за да потвърдят отсъствието на определени условия, като например на „странично споразумение”.

Избор на подходяща потвърждаваща страна (вж. параграф 7(б))

A2. Отговорите на искания за потвърждение осигуряват по-съответстващи и надеждни одиторски доказателства, когато са изпратени на потвърждаваща страна, за която одиторът вярва, че разполага с познания за информацията, която трябва да бъде потвърдена. Например, отговорното длъжностно лице във финансова институция, което има познания за сделката или за споразуменията, за които се изисква потвърждение, може да бъде най-подходящото лице във финансовата институция, от което да се поиска потвърждението.

Изготвяне на искания за потвърждение (вж. параграф 7(в))

A3. Изготвянето на искане за потвърждение може да засегне пряко процента на отговорите за потвърждение и надеждността и характера на одиторските доказателства, получени от тези отговори.

A4. Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на искания за потвърждение, включват:

- твърденията за вярност, които са обхванати;
- специфичните идентифицирани рискове от съществени отклонения, включително рисковете от измама;
- формата и представянето на искането за потвърждение;
- предишен опит от одит или други подобни ангажименти;
- методът на комуникация (например, на хартиен носител или в електронна форма или на друг носител);
- разрешението на ръководството или насърчаването от негова страна на потвърждаващите страни да отговорят на одитора. Потвърждаващите страни могат да пожелаят да отговорят само на искане за потвърждение, което съдържа разрешението на ръководството;
- способността на съответната потвърждаваща страна да потвърди или да предостави поисканата информация (например, сума по отделна фактура спрямо общото салдо).

A5. Искането за положително потвърждение изисква от потвърждаващата страна да отговори на одитора при всички случаи, или като посочи своето потвърждение на предоставената информация, или като изисква от потвърждаващата страна да предостави информация. Обикновено се очаква, че отговорът на искане за положително потвърждение ще осигури надеждни одиторски доказателства. Има риск обаче, че потвърждаващата страна може да отговори на искането за потвърждение без да провери дали информацията е точна. Одиторът може да намали този риск като използва искания за положително потвърждение, които не посочват сумата (или друга информация) в искането за потвърждение, а искат от потвърждаващата страна да я попълни или да предостави друга информация. От друга страна, използването на този тип „празно” искане за потвърждение може да доведе до по-нисък процент на отговорите, тъй като са необходими допълнителни усилия от страна на потвърждаващите страни.

A6. Определянето дали исканията са подходящо адресирани, включва тестването на валидността на някои или на всички адреси в исканията за потвърждение преди тяхното изпращане.

Последващи действия по искания за потвърждение (вж. параграф 7(г))

A7. Одиторът може да изпрати допълнително искане за потвърждение, когато отговорът на предишно искане не е бил получен в рамките на разумен срок. Например, одиторът може, след като е потвърдил отново точността на оригиналните адреси, да изпрати допълнително или последващо искане.

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение

Обоснованост на отказа на ръководството (вж. параграф 8(а))

A8. Отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение представлява ограничение на одиторските доказателства, които одиторът може да пожелае да получи. Следователно, от одитора се изисква да отправи запитване за причините за ограничението. Често посочвана причина е наличието на правен спор или водени в момента преговори със съответната потвърждаваща страна, разрешаването на които може да бъде повлияно от ненавременното искане за потвърждение. От одитора се изисква да потърси одиторски доказателства за валидността и обосноваността на причините поради риска, че ръководството може да се опитва да откаже достъп на одитора до одиторски доказателства, които могат да разкрият наличието на измама или грешка.

Ефекти за оценката на рисковете от съществени отклонения (вж. параграф 8(б))

A9. Одиторът може да заключи от оценката в параграф 8(б), че би било подходящо да преработи оценката на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните одиторски процедури в съответствие с МОС 315¹⁴. Например, ако искането на ръководството да не търси потвърждение е необосновано, това може да представлява фактор за риск от измама, който изисква оценка в съответствие с МОС 240¹⁵.

Алтернативни одиторски процедури (вж. параграф 8(в))

A10. Изпълнените алтернативни одиторски процедури могат да са подобни на тези, които са подходящи в случая на липса на отговор, както е посочено в параграфи A18 – A19 на този МОС. Тези процедури биха взели под внимание и резултатите от оценката на одитора в параграф 8(б) от този МОС.

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници

Надеждност на отговорите на искания за потвърждение (вж. параграф 10)

A11. МОС 500 посочва, че дори когато одиторските доказателства са получени от източници, които са външни за предприятието, могат да са налице обстоятелства, които засягат тяхната надеждност¹⁶. Всички отговори съдържат известен риск от пречки, промяна или измама. Такъв риск съществува независимо дали отговорът е получен на хартиен носител, или в електронна форма или на друг носител. Фактори, които могат да сочат съмнения относно надеждността на отговора, включват, че той:

- е бил получен косвено от одитора; или
- изглежда, че не идва от първоначално предвидената потвърждаваща страна.

A12. Отговорите, получени в електронна форма, например по факс или електронна поща, съдържат рискове относно тяхната надеждност, тъй като доказването на произхода и правомощията на лицето, изпратило отговора, може да се окаже трудно, както може да се окаже трудно и установяването на промени. Процес, който да се използва от одитора и от лицето, предоставящо отговора, който създава сигурна среда за отговорите, получавани по електронен път, може да намали тези рискове. Ако одиторът е удовлетворен, че този процес е сигурен и надлежно контролиран, надеждността на

¹⁴ МОС 315, „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф 31.

¹⁵ МОС 240, параграф 24.

¹⁶ МОС 500 параграф A31.

получените по този начин отговори се повишава. Процесът на електронно потвърждение може да включва различни техники за потвърждаване на самоличността на изпращача на информацията в електронна форма, например, чрез използването на кодиране, електронни цифрови подписи и процедури за потвърждение на автентичността на интернет страницата.

A13. Ако потвърждаващата страна използва трето лице, за да координира и предоставя отговори на искания за потвърждение, одиторът може да изпълни процедури, за да обхване рисковете, че:

- (а) отговорът може да не е от подходящия източник;
- (б) лицето, предоставящо отговора, може да не е упълномощено да отговаря; и
- (в) целостта на предаването може да е била нарушена.

A14. МОС 500 изисква от одитора да определи дали да модифицира или да добави процедури с цел елиминиране на съмнения относно надеждността на информацията, която ще се използва като одиторско доказателство¹⁷. Одиторът може да предпочете да потвърди източника и съдържанието на отговора на искането за потвърждение като се свърже с потвърждаващата страна. Например, когато потвърждаващата страна отговори по електронната поща, одиторът може да се обади по телефона на потвърждаващата страна, за да потвърди дали наистина тя е изпратила отговора. Когато отговорът бъде върнат на одитора непряко (например поради факта, че потвърждаващата страна неправилно го е адресирала до предприятието, вместо до одитора), одиторът може да поиска от потвърждаващата страна да отговори в писмена форма директно на него.

A15. От своя страна, устният отговор на искане за потвърждение не отговаря на определението за потвърждение от външен източник, тъй като не представлява директен писмен отговор до одитора. При получаването на устен отговор на искане за потвърждение, обаче, одиторът може, в зависимост от обстоятелствата, да поиска от потвърждаващата страна да отговори в писмена форма директно на него. Ако не бъде получен такъв отговор, одиторът търси други одиторски доказателства в подкрепа на информацията от устния отговор, в съответствие с параграф 12.

A16. Отговорът на искане за потвърждение може да съдържа ограничителен текст относно неговото използване. Не е задължително тези ограничения да обезсилват надеждността на отговора като одиторско доказателство.

Ненадеждни отговори (вж. параграф 11)

¹⁷ МОС 500 , параграф 11.

A17. Когато одиторът заключи, че отговорът не е надежден, може да се наложи да преработи оценката на рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност и да модифицира съответно планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315¹⁸. Например, ненадеждният отговор може да е индикатор за фактор за риск от измама, който налага оценка в съответствие с МОС 240¹⁹.

Липса на отговори (вж. параграф 12)

A18. Примерите на алтернативни одиторски процедури, които одиторът може да изпълни, включват:

- за салда на сметки за вземания – проверка на конкретни последващи парични постъпления, транспортна документация и продажби, осъществени близо до края на периода;
- за салда на сметки за задължения – проверка на последващи парични плащания или кореспонденция с трети лица, и друга документация, като например протоколи за получени стоки.

A19. Естеството и обхватът на алтернативните одиторски процедури се влияят от съответната сметка и твърдение за вярност. Липсата на отговор на искане за потвърждение може да сочи неустановен преди това риск от съществени отклонения. В тези ситуации може да се наложи одиторът да коригира оценения риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315²⁰. Например, по-малък брой отговори на искания за потвърждение от очаквания брой, или по-голям брой отговори от очаквания брой, може да сочи неустановен преди това фактор за риск от измама, който изисква оценка в съответствие с МОС 240²¹.

Когато отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 13)

A20. При определени обстоятелства одиторът може да идентифицира оценен риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, за който е необходим отговор на искане за положително потвърждение, за да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Такива обстоятелства могат да включват случаите, при които:

¹⁸ МОС 315, параграф 31.

¹⁹ МОС 240, параграф 24.

²⁰ МОС 315, параграф 31.

²¹ МОС 240, параграф 24.

- информацията, която е на разположение, за да потвърди твърдение(я) за вярност на ръководството, е налична само извън предприятието;
- специфични фактори за риск от измама, като например рискът ръководството да заобиколи контролите или рискът от тайно споразумение, което включва служител(и) и/или ръководството, пречат на одитора да разчита на доказателствата от предприятието.

Изключения (вж. параграф 14)

A21. Изключенията, установени в отговорите на искания за потвърждение, могат да сочат отклонения или потенциални отклонения във финансовия отчет. Когато бъде идентифицирано отклонение, МОС 240 изисква от одитора да оцени дали това отклонение е индикатор за измама²². Изключенията могат да предоставят насоки относно качеството на отговорите от подобни потвърждаващи страни или за подобни сметки. Също така, изключенията може да са индикатор за пропуск, или пропуски, във вътрешния контрол на предприятието върху финансовото отчитане.

A22. Някои изключения не представляват отклонения. Например, одиторът може да заключи, че разликите в отговорите на искания за потвърждение се дължат на различно време, различни мерни единици или чиновническа грешка в процедурите за потвърждения от външни източници.

Отрицателни потвърждения (вж. параграф 15)

A23. Неполучаването на отговор на искане за отрицателно потвърждение не сочи изрично получаването от съответната потвърждаваща страна на искането за потвърждение, нито представлява изрично потвърждение на точността на информацията, съдържаща се в искането. Поради това, пропусъкът на потвърждаващата страна да отговори да искане за отрицателно потвърждение осигурява много по-малко убедителни одиторски доказателства, отколкото отговорът на искане за положително потвърждение. Също така, по-вероятно е потвърждаващите страни да отговорят като посочат своето несъгласие с искането за потвърждение, когато информацията в искането не е в тяхна полза, и много по-малко вероятно е да отговорят в обратния случай. Например, притежателите на банкови депозитни сметки е по-вероятно да отговорят, ако според тях салдото в тяхната сметка е подценено в искането за потвърждение, но може да е по-малко вероятно да отговорят, когато смятат, че това салдо е надценено. Поради това, изпращането на искания за отрицателно потвърждение на притежатели на банкови депозитни сметки може да е полезна процедура, когато се разглежда дали тези салда може да са подценени, но е

²² МОС 240 , параграф 35.

малко вероятно да е ефективно, когато одиторът търси доказателства за надценяване на салдата.

Оценяване на получените доказателства (вж. параграф 16)

A24. Когато оценява резултатите от отделни искания за потвърждения от външни източници, одиторът може да категоризира тези резултати по следния начин:

- (а) отговор от съответната потвърждаваща страна, който сочи съгласие с информацията, предоставена в искането за потвърждение, или който предоставя поисканата информация без изключение;
- (б) отговор, който се счита за ненадежден;
- (в) липса на отговор; или
- (г) отговор, който сочи изключение.

A25. Оценката на одитора, когато бъде разгледана заедно с други одиторски процедури, които одиторът може да е изпълнил, може да му помогне да достигне до заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства или са необходими допълнителни одиторски доказателства, както се изисква от МОС 330²³.

²³ МОС 330 , параграфи 26 – 27.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 510

ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цел	3
Определения	4
Изисквания	
Одиторски процедури	5-9
Одиторски заключения и издаване на доклад	10-13
Приложение и други пояснителни материали	
Одиторски процедури.....	A1-A7
Одиторски заключения и издаване на доклад	A8-A9
Приложение 1: Примери за одиторски доклади и модифицирани мнения	

Международен одиторски стандарт (МОС) 510 „Първоначални одиторски ангажименти – начални салда” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с началните салда в първоначалния ангажимент за одит. В допълнение към сумите във финансовия отчет, началните салда включват въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти. Когато финансовият отчет включва сравнителна финансова информация, са приложими и изискванията и насоките в МОС 710¹. МОС 300² включва допълнителни изисквания и насоки относно дейностите преди започването на първоначалния одит.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. При провеждането на първоначален ангажимент за одит целта на одитора по отношение на началните салда е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали:
 - (а) началните салда съдържат отклонения*, които биха могли да се отразят съществено на финансовия отчет за текущия период; и
 - (б) съответните счетоводни политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно във финансовия отчет за текущия период, или промените в тях са отчетени счетоводно по подходящ начин и са адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Първоначален одиторски ангажимент – ангажимент, при който или:
 - (i) финансовият отчет за предходния период не е одитиран; или

¹ МОС 710 "Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети"

² МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети"

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

(ii) финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.

(б) Начални салда - салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния период и отразяват ефектите от сделките и събитията, извършени или възникнали през предходните периоди, както и в резултат на счетоводните политики, прилагани през предходния период. Началните салда включват и въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажменти.

(в) Предходен одитор – одитор от друга одиторска фирма, който е одитирал финансовия отчет на предприятието през предходния период и който е заменен от настоящия одитор.

Изисквания

Одиторски процедури

Начални салда

5. Одиторът се запознава с най-скорошния предходен финансов отчет, ако има такъв, и с одиторския доклад върху него, издаден от предходния одитор, ако има такъв, за получаване на информация, съществена за началните салда, включително оповестяванията.

6. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали началните салда съдържат отклонения, които съществено повлияват финансовия отчет за текущия период като: (вж. параграф A1-A2)

(а) определи дали крайните салда за предходния период са правилно пренесени в текущия период или са преизчислени, когато това е целесъобразно;

(б) определи дали началните салда отразяват прилагането на подходящи счетоводни политики; и

(в) извърши едно или повече от посочените по-долу: (вж. параграф A3-A7)

(i) когато финансовият отчет за предходната година е одитиран, извършва преглед на работната документация на предходния одитор, за да получи доказателства относно началните салда;

(ii) оценява дали изпълнените в текущия период одиторски процедури предоставят доказателства, съществени за началните салда; или

(iii) изпълнява специфични одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно началните салда.

7. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че началните салда съдържат отклонения, които биха могли да се отразят съществено върху финансовия отчет за текущия период, той извършва такива допълнителни одиторски процедури, каквито са подходящи при съществуващите обстоятелства, за да определи ефекта върху финансовия отчет за текущия период. Ако одиторът заключи, че такива отклонения съществуват във финансовия отчет за текущия период, той комуникира отклоненията с подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление в съответствие с МОС 450³.

Последователност на счетоводните политики

8. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали счетоводните политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно и във финансовия отчет за текущия период и дали промените в счетоводните политики са надлежно осчетоводени и са подходящо представени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Съществена информация в доклада на предходния одитор

9. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор и е съществувала модификация в изразеното одиторско мнение, при оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет за текущия период одиторът оценява ефекта от въпроса, пораждащ модификацията в съответствие с МОС 315⁴.

Одиторски заключения и издаване на доклад

Начални салда

10. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, той изразява квалифицирано мнение или отказва изразяване на мнение за финансовия отчет, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705⁵. (вж. параграф А8)
11. Ако одиторът заключи, че началните салда съдържат отклонение, което се отразява съществено върху финансовия отчет за текущия период и

³ МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита", параграфи 8 и 12.

⁴ МОС 315 "Идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения чрез разбиране за предприятието и неговата среда"

⁵ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

* Има се предвид представител на държавен орган, еквивалентен на Сметната палата или на ведомствен вътрешен одит (бел. на редактора на българското издание)

ефектът от отклонението не е отчетен по подходящ начин или не е адекватно представен или оповестен, той изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705 .

Последователност на счетоводните политики

12. Ако одиторът заключи, че:

(а) счетоводните политики за текущия период не са последователно приложени по отношение на началните салда в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или

(б) промяна в счетоводните политики не е отчетена по подходящ начин или не е адекватно представена или оповестена в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане,

той изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение каквото се прецени за уместно в съответствие с МОС 705 .

Модификация в мнението в доклада на предходния одитор

13. Ако мнението на предходния одитор относно финансовия отчет за предходния период включва модификация в одиторския доклад, която остава валидна и съществена относно финансовия отчет за текущия период, одиторът модифицира мнението си относно финансовия отчет за текущия период в съответствие с МОС 705 и МОС 710 . (вж. параграф А9)

Приложение и други пояснителни материали

Одиторски процедури

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор (вж. параграф 6)

А1. В публичния сектор може да съществуват законови или нормативни ограничения относно информацията, която текущият одитор може да получи от предходния. Например, ако предприятие в публичния сектор, което преди е било одитирано от одитор назначен от държавни органи (например, Главен одитор или друго подходящо квалифицирано лице, назначено от името на Главния одитор*), бъде приватизирано, степента на достъп до работните книжа или друга информация, която одиторът назначен от държавни органи може да предостави на новоназначения одитор, който функционира в частния сектор, може да е ограничена по силата на закони или нормативни разпоредби за защита на личните данни или за конфиденциалността. В ситуации, при които тези комуникации са ограничени, може да се наложи одиторски доказателства да бъдат получени с други средства и, ако не е възможно

да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, следва да се прецени ефекта върху одиторското мнение.

A2. Ако одитор назначен от държавни органи възложи одита на предприятие от публичния сектор на одитор извън своята организация в одиторска фирма от частния сектор*⁶ и самият той назначи одиторска фирма, различна от фирмата, която е одитирала финансовия отчет на предприятието от публичния сектор през предходния период, това обичайно не се разглежда като промяна на назначения от държавни органи. В зависимост от характера на договореността за изнасяне на ангажимента, обаче, одиторският ангажимент може да бъде разглеждан като първоначален ангажимент за одит от перспективата на одитора от частния сектор при изпълнение на неговите отговорности и следователно е приложим настоящия МОС.

Начални салда (вж. параграф 6(в))

A3. Характерът и обхватът на одиторските процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, зависят от такива въпроси като например:

- счетоводната политика, прилагана от предприятието;
- характера на салдата по сметките, класовете сделки и операции и оповестявания, както и рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет за текущия период;
- значението на началните салда по отношение на финансовия отчет за текущия период;
- дали финансовият отчет за предходния период е одитиран и, ако това е така, дали мнението на предходния одитор е модифицирано.

A4. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор, одиторът може да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда като извърши преглед на работната документация на предходния одитор. Дали този преглед предоставя достатъчни и уместни одиторски доказателства зависи от професионалната компетентност и независимост на предходния одитор.

A5. Комуникациите на настоящия одитор с предходния одитор се осществяват при съобразяване със съответните етични и професионални изисквания.

A6. Някои одиторски доказателства за началните салда на текущите активи и пасиви могат да бъдат получени като част от одиторските процедури

* Има се предвид, така нареченото „аутсорсване“ (outsourcing), което представлява възлагане изпълнението на одита по установените от държавата правила на независима външна одиторска фирма. (бел. на редактора на българското издание)

през текущия период. Например, събирането (плащането) на началните салда на вземанията (задълженията) през текущия период осигуряват одиторски доказателства за тяхното съществуване, права и задължения, пълнота и оценка в началото на периода. В случая на материалните запаси, обаче, одиторските процедури за текущия период по отношение на крайното салдо на материалните запаси предоставя малко одиторски доказателства за наличните в началото на периода такива. Следователно, може да са необходими допълнителни одиторски процедури и едно или повече от изброените по-долу могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства:

- наблюдение на текущата инвентаризация и равнението ѝ с началните количества на материалните запаси;
- изпълнение на одиторски процедури за оценка на началните позиции материални запаси;
- изпълнение на одиторски процедури за брутната печалба и ограничаването на отчетните периоди.

A7. За нетекущи активи и пасиви, като например имоти, машини и съоръжения, инвестиции и дългосрочен дълг, определени одиторски доказателства могат да бъдат получени чрез проверка на счетоводната документация и друга информация, залегнала в началните салда. В определени случаи одиторът може да е в състояние да получи определени одиторски доказателства за началните салда чрез потвърждение от трети страни, например, за дългосрочния дълг и инвестициите. В други случаи може да се наложи одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури.

Одиторски заключения и издаване на доклад

Начални салда (вж. параграф 10)

A8. МОС 705 установява изискванията и предоставя насоки за обстоятелства, които могат да доведат до модификация в одиторското мнение върху финансовия отчет, вида на мнението, което е подходящо при съществуващите обстоятелства и съдържанието на одиторския доклад, когато се модифицира одиторското мнение. Невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда може да доведе до една или повече модификации в мнението, изразено в одиторския доклад:

- (а) квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, както това е целесъобразно при съществуващите обстоятелства; или
- (б) освен ако не е забранено със закон или нормативна разпоредба, квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, каквото се прецени за уместно, относно резултатите от дейността и паричните

потоци, където е подходящо, и немодифицирано мнение относно финансовото състояние.

Приложението включва примери за одиторски доклади.

Модификации в мнението, изразено в одиторския доклад на предходния одитор (вж. параграф 13)

А9. При определени ситуации дадена модификация в мнението на предходния одитор може да не е уместна и съществена за мнението върху финансовия отчет за текущия период. Това може да е така, когато, например, съществува ограничение в обхвата в предходния период, но въпросът, пораждащ ограничението, е разрешен в текущия период.

Приложение

(вж. параграф А8)

Примери за одиторски доклади с изразени модифицирани мнения

Пример 1:

Обстоятелствата, описани в параграф А8(а), включват следното:

- Одиторът не е наблюдавал инвентаризацията на материалните запаси в началото на текущия период и не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните им салда.
- Възможните ефекти от неспособността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда на материалните запаси се считат за съществени, но не и проникващи по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци⁷.
- Финансовото състояние в края на годината е представено достоверно.
- В конкретната юрисдикция закон и регулаторни изисквания забраняват на одитора да изрази мнение, което е квалифицирано по отношение на финансовите резултати и паричните потоци и не е модифицирано по отношение на финансовото състояние.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Доклад върху финансовия отчет⁸

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 г., отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено

⁷ Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и проникващи по отношение на финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, одиторът може да издаде отказ от изразяване на мнение върху финансовите резултати и парични потоци

⁸ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други закони и регулаторни изисквания"

оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация.

Отговорност на ръководството⁹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹⁰ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹¹ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹².

⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на законовата рамка в дадена юрисдикция.

¹⁰ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава явна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава явна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

¹¹ В случая на бележка под черта 10 това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава явна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

¹² При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са

Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Ние бяхме избрани за одитори на Дружеството на 30 юни 20X1 г. и поради това не сме наблюдавали инвентаризацията на материалните запаси в началото на годината. Ние не бяхме в състояние да се удовлетворим в достатъчна степен чрез алтернативни способи относно количествата на материалните запаси, налични към 31 декември 20X0 г. Тъй като началното салдо на материалните запаси се взема предвид при определянето на финансовите резултати и паричните потоци, ние не бяхме в състояние да определим дали биха могли да са необходими корекции по отношение на печалбата за годината, включена в отчета за доходите и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Квалифицирано мнение

По наше мнение, с изключение на възможните ефекти от въпроса, описан в параграфа База за изразяване на квалифицирано мнение, финансовият отчет представя достоверно във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Параграф по други въпроси

Финансовият отчет на Дружество АБС за годината, приключваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение върху този отчет на 31 март 20X1 г.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 10, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варира в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата, описани в параграф А8(б) включват следното:

- Одиторът не е наблюдавал инвентаризацията на материалните запаси в началото на текущия период и не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните им салда.
- Възможните ефекти от неспособността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда на материалните запаси се считат за съществени, но не и проникващи по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци¹³.
- Финансовото състояние в края на годината е представено достоверно.
- При съществуващите обстоятелства се счита за уместно издаването на мнение, което е квалифицирано относно финансовите резултати и паричните потоци, и не е квалифицирано относно финансовото състояние.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Доклад върху финансовия отчет¹⁴

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 г., отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация.

Отговорност на ръководството¹⁵ за финансовия отчет

¹³ Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и всеобхватни за финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, одиторът може да издаде отказ от изразяване на мнение върху финансовите резултати и парични потоци

¹⁴ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и регулаторни изисквания"

¹⁵ Или друг термин, който е подходящ в контекста на законовата рамка в дадена юрисдикция.

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹⁶ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹⁷ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹⁸. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от

¹⁶ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане".

¹⁷ В случая на бележка под черта 16 това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

¹⁸ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 16, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение относно финансовите резултати и парични потоци

Ние бяхме избрани за одитори на Дружеството на 30 юни 20X1 г. и поради това не сме наблюдавали инвентаризацията на материалните запаси в началото на годината. Ние не бяхме в състояние да се удовлетворим в достатъчна степен чрез алтернативни способи относно количествата на материалните запаси, налични към 31 декември 20X0 г. Тъй като началното салдо на материалните запаси се взема предвид при определянето на финансовите резултати и паричните потоци, ние не бяхме в състояние да определим дали биха могли да са необходими корекции по отношение на печалбата за годината, включена в отчета за доходите и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Квалифицирано мнение относно финансовите резултати и паричните потоци

По наше мнение, с изключение на възможните ефекти от въпроса, описан в параграфа База за изразяване на квалифицирано мнение, отчетът за доходите и отчетът за паричните потоци представят достоверно във всички съществени аспекти (или "дават вярна и честна представа за") финансовите резултати от дейността и паричните потоци на АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г., в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Мнение относно финансовото състояние

По наше мнение, балансът представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или "дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на АБВ към 31 декември 20X1 г. в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Параграф по други въпроси

Финансовият отчет на Дружеството АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение върху този финансов отчет на 31 март 20X1 г.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варира в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 520

АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цели	3
Определение.....	4

Изисквания

Аналитични процедури по същество	5
Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение.....	6
Проучване на резултатите от аналитичните процедури.....	7

Приложение и други пояснителни материали

Определение за аналитичните процедури	A1-A3
Аналитични процедури по същество	A4-A16
Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение.....	A17-A19
Проучване на резултатите от аналитичните процедури.....	A20-A21

Международен одиторски стандарт (МОС) 520 „Аналитични процедури” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури като процедури по същество ("аналитични процедури по същество"). Той разглежда също така отговорността на одитора да извършва аналитични процедури към края на одита, които подпомагат одитора при формирането на цялостно заключение относно финансовия отчет. МОС 315¹ разглежда използването на аналитични процедури като процедури за оценка на риска. МОС 330 включва изисквания и насоки относно характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури в отговор на оценените рискове; тези одиторски процедури могат да включват аналитични процедури по същество².

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

3. Целите на одитора включват:
 - (а) получаване на съответстващи и надеждни одиторски доказателства, когато се прилагат аналитични процедури по същество; и
 - (б) разработване и изпълнение на аналитични процедури към края на одита, които подпомагат одитора при формирането на цялостно заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането му за предприятието.

Определение

4. За целите на МОС терминът "аналитични процедури" означава оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между, както финансовите, така и нефинансовите данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности. (вж.: параграф A1-A3)

Изисквания

Аналитични процедури по същество

¹ МОС 315 "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране на предприятието и неговата среда", параграф 6(б).

² МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове", параграфи 6 и 18

5. Когато разработва и изпълнява аналитични процедури по същество като процедури по същество в съответствие с МОС 330³, независимо дали самостоятелно или в комбинация с тестове на детайли, одиторът : (вж.: параграф А4-А5)
- (а) определя уместността на конкретните аналитични процедури по същество за определени твърдения за вярност, като взема под внимание оценените рискове от съществени отклонения и тестовете на детайли за тези твърдения за вярност, ако има такива; (вж.: параграф А6-А11)
 - (б) оценява надеждността на данните, въз основа на които са формирани очакванията на одитора за отразените суми или съотношения, като взема предвид източника, сравнимостта, естеството и съответствието на наличната информация, и контролите върху нейното изготвяне; (вж.: параграф А12-А14)
 - (в) разработва очакване за отчетените суми или съотношения и оценява дали това очакване е достатъчно точно за идентифициране на отклонение, което, индивидуално или взето заедно с други отклонения, може да породи съществено отклонение във финансовия отчет; и (вж.: параграф А15)
 - (г) определя сумата на каквато и да било разлика в отчетените суми спрямо очакваните стойности, която е приемлива без допълнително проучване, както това се изисква от параграф 7. (вж.: параграф А16)

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение

6. Към края на одита одиторът разработва и изпълнява аналитични процедури, които му помагат да формира цялостното си заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието. (вж.: параграф А17-А19)

Проучване на резултатите от аналитичните процедури

7. Ако аналитичните процедури, изпълнени в съответствие с настоящия МОС, идентифицират колебания или съотношения, които не са съвместими с другата съответстваща информация, или които се различават съществено от очакваните стойности, одиторът проучва тези различия като:
- (а) отправя проучващи запитвания към ръководството и получава уместни одиторски доказателства, съответстващи на отговорите на ръководството; и
 - (б) изпълнява други одиторски процедури както това е необходимо при съществуващите обстоятелства. (вж.: параграф А20-А21)

Приложение и други пояснителни материали

Определение за аналитичните процедури (вж.: параграф 4)

³ МОС 330, параграф 18

A1. Аналитичните процедури включват сравнение на финансовата информация на предприятието например със:

- съпоставима информация за предходни периоди;
- очаквани резултати на предприятието, като например бюджети или прогнози, или пък очаквания на одитора, например - приблизителна оценка на амортизацията;
- подобна информация за отрасъла, като например, сравнение на съотношението между приходите от продажбите и вземанията на предприятието със средните за отрасъла или с други предприятия от същия отрасъл с подобен размер.

A2. Аналитичните процедури включват и разглеждане на взаимовръзките, например:

- между елементите на финансовата информация, която се очаква да съответства на предвиждания модел, базиран на опита на предприятието, като например коефициентите на брутната печалба;
- между финансовата информация и свързаната с нея нефинансова информация, като например разходи за заплати към брой служители.

A3. При извършването на аналитичните процедури могат да се използват различни методи. Те варират от опростени сравнения до комплексни анализи, при които се прилагат сложни статистически методи. Аналитичните процедури могат да се прилагат по отношение на консолидирани финансови отчети, компоненти и към отделни елементи от финансова информация.

Аналитични процедури по същество (вж.: параграф 5)

A4. Процедурите по същество, изпълнявани от одитора, на ниво твърдение за вярност могат да представляват тестове на детайли, аналитични процедури по същество или комбинация от двете. Решението относно това кои одиторски процедури да се ползват, включително дали да се използват аналитични процедури по същество, се базира на преценката на одитора за очакваната ефективност и ефикасност на наличните одиторски процедури за намаляване до приемливо ниско ниво на одиторския риск на ниво твърдение за вярност.

A5. Обичайно одиторът може да отправи проучващо запитване към ръководството по отношение на наличието и надеждността на необходимата информация за прилагане на аналитични процедури по същество и за резултатите от всякакви такива аналитични процедури, извършени от предприятието. Може да е ефикасно да се използва аналитична информация, изготвена от ръководството, при условие, че

одиторът е удовлетворен, че тази информация е изготвена по подходящ начин.

Уместност на конкретни аналитични процедури спрямо определени твърдения за вярност (вж.: параграф 5 (а))

- A6. Аналитичните процедури по същество обичайно са по-приложими по отношение на големи обеми сделки и операции, които имат тенденция да бъдат предсказуеми във времето. Приложението на планирани аналитични процедури се базира на очакването, че съществуват определени взаимозависимости между данните и те продължават при липсата на известни условия в полза на противното. Но уместността на конкретна аналитична процедура зависи от оценката на одитора за това колко ефективна ще бъде тя при разкриването на отклонение, което, индивидуално или взето заедно с други отклонения, може да породи съществени отклонения във финансовия отчет.
- A7. В някои случаи дори прост модел за предвиждане може да бъде ефективен като аналитична процедура. Например, когато предприятието има известен брой служители с фиксирани възнаграждения през периода, за одитора е възможно да използва тези данни, за да определи приблизително общите разходи за възнаграждения за периода с висока степен на точност, като по този начин осигурява одиторски доказателства за съществен обект във финансовия отчет и намалява необходимостта от изпълнение на тестове на детайлите, свързани с възнагражденията на персонала. Използването на общоприети търговски съотношения (като например, маржове на печалбата за различни видове предприятия за търговия на дребно) могат често да се използват ефективно в аналитичните процедури по същество, за да осигурят доказателства в подкрепа на разумността на отразените суми.
- A8. Различните видове аналитични процедури осигуряват различни нива на сигурност. Аналитични процедури, включващи например прогнозиране на общите приходи от наеми за сграда, която е разделена на апартаменти, като се вземат предвид наемните ставки, броя на апартаментите, процентите на незаемотост, могат да осигурят убеждаващи доказателства и могат да елиминират необходимостта от допълнително потвърждение чрез тестове на детайлите, при условие, че елементите са потвърдени по подходящ начин. Обратното, изчислението и сравнението на брутните маржове като средство за потвърждение на сумата на приходите може да предостави недостатъчно убеждаващи доказателства, но може да е полезно като подкрепяща информация, ако се използва в комбинация с други одиторски процедури.
- A9. Определянето на уместността на конкретни аналитични процедури по същество се повлиява от естеството на твърдението за вярност и оценката на одитора за риска от съществени отклонения. Например, ако контролите върху обработката на поръчките за продажби са

недостатъчни, одиторът може да се позове в по-голяма степен на тестовите на детайли вместо на аналитичните процедури по същество за твърденията за вярност, свързани с вземанията.

- A10. Конкретни аналитични процедури по същество могат също да се приемат за подходящи, когато се извършват тестове на детайли за същото твърдение за вярност. Например, когато се получават одиторски доказателства относно твърдението за вярност за оценката на салдата по вземанията, одиторът може да приложи аналитични процедури относно възрастовия анализ на клиентските сметки в допълнение към изпълнението на тестове на детайли към последващите парични постъпления, за да определи събираемостта на вземанията.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

- A11. Взаимовръзката между отделните позиции във финансовия отчет, които традиционно се вземат предвид при одита на стопански предприятия, може не винаги да са уместни при одита на държавни или други нестопански предприятия от публичния сектор; например, в редица предприятия от публичния сектор е възможно да има малка пряка взаимовръзка между приходите и разходите. В допълнение, тъй като разходите за придобиване на активи може да не бъдат капитализирани, може да не съществува взаимовръзка между разходите, например, за материалните запаси и дълготрайните активи и сумите на тези активи, отразени във финансовия отчет. Възможно е също да няма налични данни или статистическа информация за отрасъла за целите на сравнението в публичния сектор. Но могат да бъдат подходящи и други взаимовръзки, като например отклоненията в разходите на километър за изграждане на път или броя на придобитите превозни средства в сравнение с извадените от употреба.

Надеждност на данните (вж.: параграф 5(б))

- A12. Надеждността на данните се влияе от техния източник и от естеството им, и зависи от обстоятелствата, при които те са получени. Съответно, при определянето дали данните са надеждни за целите на разработване на аналитични процедури по същество одиторът взема под внимание следното:

- (а) Източникът на наличната информация. Например, информацията може да е по-надеждна, ако е получена от независими източници извън предприятието⁴.
- (б) Сравнимостта на наличната информация. Например, данните, които са обобщени на ниво отрасъл, може да се наложи да бъдат допълнени, за да

⁴ МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф A31

станат сравними с тези на конкретното предприятие, което произвежда и продава специализирана продукция.

(в) Характерът и уместността на наличната информация. Например, дали бюджетите са били разработени по-скоро от гледна точка на резултатите, които се очакват, отколкото като цели, които да бъдат постигнати.

(г) Контролите върху изготвянето на информацията, които са разработени с цел гарантиране на нейната пълнота, точност и валидност. Например, контролите върху изготвянето, прегледа и поддържането на бюджетите.

A13. Одиторът обмисля тестването на оперативната ефективност на контролите, ако има такива, върху изготвянето от страна на предприятието на информацията, ползвана от него при приложението на аналитичните процедури по същество в отговор на оценените рискове. Когато тези контроли са ефективни, одиторът възлага по-голямо доверие на надеждността на информацията и следователно, на резултатите от аналитичните процедури. Оперативната ефективност на контролите върху нефинансовата информация често могат да бъдат тествани във връзка с други тестове на контролите. Например, при установяването на контроли върху обработката на фактурите за продажби предприятието може да включи контроли върху отразяването на единичните продажби. При тези обстоятелства одиторът може да извърши тест на оперативната ефективност на контролите върху регистрирането на единичните продажби във връзка с тестовете на оперативната ефективност на контролите върху обработката на фактурите за продажби. Алтернативно, одиторът може да обмисли дали информацията е била подложена на тестване при одита. МОС 500 установява изискванията и предоставя насоки за определянето на одиторските процедури, които следва да

бъдат изпълнени по отношение на информацията, която ще се ползва за целите на аналитичните процедури по същество⁵.

A14. Въпросите, дискутирани в параграфи A12(а)-A12(г) са уместни независимо от това дали одиторът изпълнява аналитични процедури по същество върху финансовия отчет на предприятието към края на периода, или върху междинни данни и дали планира да изпълни аналитични процедури по същество за останалия период. МОС 330 установява изискванията и предоставя насоки за процедурите по същество, изпълнявани на междинна дата⁶.

Оценка за това дали очакванията са достатъчно точни (вж.: параграф 5(в))

A15. Въпросите, които са уместни при оценката от страна на одитора дали очакването може да бъде разработено достатъчно точно, за да се идентифицира отклонение, което, индивидуално или взето заедно с

⁵ МОС 500 , параграф 10

⁶ МОС 330, параграфи 22-23

други отклонения, може да породи съществено отклонение във финансовия отчет, включват:

- Точността, с която могат да бъдат предвидени очакваните резултати от аналитичните процедури по същество. Например, одиторът може да очаква по-голяма степен на последователност при сравнението на брутните маржове на печалбата в различните периоди, отколкото при сравняването на разходи по усмотрение на предприятието, като например разходи за изследователска дейност или реклама.
- Степента, до която информацията може да бъде детайлизирана. Например, аналитичните процедури по същество могат да бъдат по-ефективни, когато се прилагат към финансова информация за отделни елементи от дейност или за финансови отчети на компоненти на едно диверсифицирано предприятие, отколкото когато се прилагат за финансовия отчет на предприятието като цяло.
- Наличието на информация, както финансова така и нефинансова. Например, одиторът преценява дали такава финансова информация като бюджети или прогнози и нефинансова информация като брой на произведените или продадени единици е на разположение за разработване на аналитични процедури по същество. Ако информацията е на разположение, одиторът преценява също нейната надеждност, както това е изложено в параграфи A12-A13 по-горе.

Сума на приемливата разлика между отчетените суми и очакваните стойности (вж.: параграф 5(г))

A16. Определянето от страна на одитора на сумата на разликата от очакванията, която може да бъде приета без допълнително проучване, се повлиява от нивото на същественост⁷ и съответствието с желаното ниво на сигурност, като се вземе под внимание възможността за отклонение, което индивидуално или взето заедно с други отклонения, може да породи съществени отклонения във финансовия отчет. МОС 330 изисква одиторът да получи толкова повече убеждаващи одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката му за риска⁸. Съответно, с увеличаването на оцененния риск, сумата на разликите, която се счита за приемлива без допълнително проучване, намалява, за да се постигне желаното ниво на убеждаващи доказателства⁹.

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение (вж.: параграф 6)

A17. Заключениета, направени въз основа на резултатите от разработените и изпълнени аналитични процедури в съответствие с параграф 6, са предвидени да подкрепят заключенията, формирани по време на одита

⁷ МОС 320, "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита", параграф A13

⁸ МОС 330, параграф 7(б)

⁹ МОС 330, параграф A19

на индивидуалните компоненти или елементи на финансовия отчет. Това помага на одитора да направи разумни заключения, на които да базира одиторското мнение.

- A18. Резултатите от тези аналитични процедури могат да идентифицират риск от съществени отклонения, който не е бил отчетен по-рано. При такива обстоятелства МОС 315 изисква от одитора да преразгледа оценката си за рисковете от съществени отклонения и да модифицира по подходящ начин планираните допълнителни одиторски процедури¹⁰.
- A19. Аналитичните процедури, изпълнени в съответствие с параграф 6, могат да бъдат сходни с тези, които биха били използвани като процедури за оценка на риска.

Проучване на резултатите от аналитичните процедури (вж.: параграф 7)

- A20. Одиторските доказателства, свързани с отговорите на ръководството, могат да бъдат получени чрез оценка на тези отговори, като се вземе под внимание разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и други одиторски доказателства, получени в процеса на одита.
- A21. Необходимостта от изпълнение на други одиторски процедури може да възникне, когато например, ръководството не е в състояние да даде обяснение или обяснението, взето заедно с получените одиторските доказателства, свързани с отговора на ръководството, не се счита за адекватно.

¹⁰ МОС 315, параграф 31

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 530

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване	6-8
Изпълнение на одиторски процедури	9-11
Характер и причина за несъответствия и отклонения*	12-13
Проектиране на отклонения	14
Оценяване на резултатите от одиторските извадки	15
Приложение и друг пояснителен материал	
Определения	A1-A3
Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване	A4-A13
Изпълнение на одиторски процедури	A14-A16
Характер и причина за несъответствия и отклонения	A17
Проектиране на отклонения	A18-A20
Оценяване на резултатите от одиторските извадки	A21-A23
Приложение 1: Стратификация и стойностно претеглен избор	

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Приложение 2: Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестове на контролите

Приложение 3: Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестове на детайлите

Приложение 4: Методи за избор на извадка

Международен одиторски стандарт (МОС) 530 „Одиторски извадки” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) се прилага, когато одиторът е решил да използва одиторски извадки при изпълнението на одиторски процедури. Той разглежда използването от страна на одитора на статистически и нестатистически подходи при формирането на извадки за целите на проектирането и избора на одиторската извадка, изпълнението на тестове на контролите и тестове на детайлите, и оценяването на резултатите от извадката.
2. Този МОС допълва МОС 500 ¹, който разглежда отговорността на одитора да разработва и изпълнява одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му позволят да достигне до разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение. МОС 500 предоставя насоки относно способите, които са на разположение на одитора при избора на обекти за тестване, като одиторската извадка е едно от тези средства.

Дата на влизане в сила

3. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

4. Целта на одитора, когато използва одиторски извадки, е да осигури разумна база за оформяне заключения относно популацията, от която е направена извадката.

Определения

5. За целите на този МОС, посочените по-долу термини имат значението, посочено срещу тях:

(а) „Одиторски извадки” („извадки”) - прилагането на одиторски процедури върху по-малко от 100% от обектите в дадена популация които са от одиторско значение, при което всички извадкови единици имат шанс да бъдат избрани, за да се осигури разумна база за одитора за оформяне на заключения за цялата популация.

(б) „Популация” - пълният комплект от данни, от който е избрана проба и за който одиторът желае да направи заключения.

¹ МОС 500 „Одиторски доказателства”

(в) „Риск на извадката” - рискът одиторското заключение, базирано на извадка, да бъде различно от заключение, до което би се достигнало, ако цялата популация е била предмет на същата одиторска процедура. Рискът на извадката може да доведе до два вида погрешни заключения:

(i) в случай на тест на контролите, че контролите са по-ефективни отколкото са в действително, или в случай на тест на детайлите, че съществено отклонение не съществува, когато в действително такова е налице. Одиторът по начало е чувствителен към този вид погрешни заключения, тъй като те оказват влияние върху одиторската ефективност и е по-вероятно да доведат до неподходящо одиторско мнение.

(ii) в случай на тест на контролите, че контролите не са толкова ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че съществува съществено отклонение, когато такова не съществува в действителност. Този вид погрешно заключение оказва влияние върху одиторската ефективност, тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

(г) „Риск, несвързан с извадка” – рискът, одиторът да достигне до погрешно заключение по причина, която не е свързана с риск на извадката (вж. параграф A1).

(д) „Аномалия” – отклонение или несъответствие, което очевидно не е представително за отклоненията или несъответствията в популацията.

(е) „Извадкова единица” - отделните позиции, съставляващи популацията (вж. параграф A2).

(ж) „Статистическа извадка” - подход към формиране на извадките, който притежава следните характеристики:

(i) произволен избор на обектите в извадката; и

(ii) използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите от извадката, включително за оценка на риска от извадката.

Подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките, описани в точки (i) и (ii), се счита за нестатистическа извадка.

(з) „Стратификация (групиране)” - процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от извадкови единици, които имат подобни характеристики (често парична стойност).

(и) „Допустимо отклонение” – парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора, не е била

превишена от действителното отклонение в популацията (вж. параграф A3).

- (й) „Допустим процент на несъответствие” – процент на несъответствие спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на несъответствие, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на несъответствие в популацията.

Изисквания

Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване

6. При проектирането на одиторска извадка, одиторът разглежда целта на одиторската процедура и характеристиките на популацията, от която е направена извадката (вж. параграфи A4-A9).
7. Одиторът определя размер на извадката, който е достатъчен за намаляването на риска на извадката до приемливо ниско ниво (вж. параграфи A10-A11).
8. Одиторът избира обекти за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана (вж. параграфи A12-A13).

Изпълнение на одиторски процедури

9. Одиторът изпълнява одиторски процедури, подходящи за целта, по отношение на всеки избран обект.
10. Ако одиторската процедура не е приложима към избрания обект, одиторът изпълнява процедурата по отношение на заместващ обект (вж. параграф A14).
11. Ако одиторът не е в състояние да приложи проектираните одиторски процедури, или подходящи алтернативни процедури, по отношение на избрания обект, одиторът ги разглежда като несъответствие с избраните контроли, в случая на тестове на контролите, или като отклонение, в случая на тестове на детайлите (вж. параграфи A15-A16).

Характер и причина за несъответствия и отклонения

12. Одиторът проучва характера и причината за всякакви установени несъответствия или отклонения и за оценката на техния възможен

ефект върху целта на одиторската процедура и върху други аспекти на одита (вж. параграф A17).

13. В изключително редки обстоятелства, когато одиторът счита, че отклонение или несъответствие, установени в дадена извадка, представляват аномалия, одиторът получава висока степен на сигурност, че това отклонение или несъответствие не са представителни за популацията. Одиторът получава тази степен на сигурност като изпълни допълнителни одиторски процедури за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че отклонението или несъответствието не оказват влияние върху останалата част на популацията.

Проектиране на отклонения

14. За тестове на детайлите одиторът проектира отклоненията, установени в извадката, спрямо популацията (вж. параграфи A18-A20).

Оценяване на резултатите от одиторските извадки

15. Одиторът оценява:

- (а) резултатите от извадката; и (вж. параграфи A21-A22)
- (б) дали използването на одиторска извадка е осигурило разумна база за заключения относно тестваната популация (вж. параграф A23).

Приложение и друг пояснителен материал

Определения

Риск, който не е свързан с извадките

A1. Примери на риск, който не е свързан с извадките, включват използването на неподходящи одиторски процедури или неправилното тълкуване на одиторски доказателства, както и неспособност да се разпознае отклонение или несъответствие.

Извадкова единица (вж. параграф 5(е))

A2. Извадковите единици могат да бъдат физически обекти (например, описани чекове по депозитни сметки, кредитни записвания по банкови извлечения, фактури по продажби или индивидуални салда по вземания от клиенти) или парични единици.

Допустимо отклонение (вж. параграф 5(и))

A3. При проектирането на извадка одиторът определя допустимото отклонение, за да адресира риска, че съвкупността от индивидуално несъществени отклонения може да доведе до съществено отклонение във финансовия отчет, както и за да осигури известен запас за възможни неустановени отклонения. Допустимото отклонение е прилагането на ниво на същественост относно представянето, както е определено в МОС 320², към определена извадкова процедура. Допустимото отклонение може да бъде същата сума или сума, по-ниска от нивото на същественост на представянето.

Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване

Проектиране на извадки (вж. параграф 6)

A4. Одиторските извадки дават възможност на одитора да получи и оцени одиторски доказателства относно някои характеристики на избраните обекти, за да оформи или да помогне оформянето на заключение относно популацията, от която е направена извадката. За формирането на одиторските извадки могат да се използват статистически или нестатистически методи.

A5. При проектирането на одиторска извадка, съображенията на одитора включват постигането на конкретна цел и комбинацията от одиторски процедури, за които е вероятно да осигурят по най-добрия начин постигането на тази цел. Разглеждането на характера на търсените одиторски доказателства и възможните условия за несъответствия или отклонения, или други

² МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграф 9.

характеристики, свързани с тези одиторски доказателства, ще помогнат на одитора да дефинира какво представлява отклонение или несъответствие, и каква популация да използва за формирането на извадка. При изпълнението на изискването на параграф 8 от МОС 500, когато формира одиторска извадка одиторът изпълнява одиторски процедури, за да получи доказателства, че популацията, от която е направена одиторската извадка, е пълна.

A6. Разглеждането на целта на одиторската процедура от страна на одитора, съгласно изискванията на параграф 6, включва ясно разбиране за това, какво представлява несъответствие или отклонение, така че всички, и само, тези условия, които имат отношение към целта на одиторската процедура, да бъдат включени в оценката на несъответствията или проектирането на отклоненията. Например, при тестове на детайлите, свързани с наличието на търговски вземания, като потвърждение, плащанията, направени от клиента преди датата на потвърждението, но получени малко след тази дата от клиента, не се считат за отклонение. Също така, неправилното разнасяне по сметките на клиентите не се отразява върху общото салдо на търговските вземания. Поради това, може да не е подходящо това да се разглежда като отклонение при оценката на резултатите от извадката по тази конкретна одиторска процедура, въпреки че може да има важно отражение върху други области на одита, като например оценката на риска от измама или адекватността на провизията за трудностъбираеми вземания.

A7. При разглеждането на характеристиките на дадена популация, за тестовите на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент несъответствие на базата на одиторското разбиране за съответните контроли или въз основа на проверката на малък брой обекти от популацията. Тази оценка се прави, за да се проектира одиторската извадка и да се определи нейният размер. Например, ако очаквания процент на несъответствие е неприемливо висок, одиторът обикновено ще реши да не извършва тестове на контролите. По подобен начин, одиторът прави оценка на очакваното отклонение в популацията за тестове на детайлите. Ако очакваното отклонение е високо, при изпълнението на тестове на детайлите може да се окаже подходяща 100% проверка или използването на по-голям обем извадка.

A8. При разглеждането на характеристиките на популацията, от която ще се направи извадката, одиторът може да определи, че са подходящи стратификация или стойностно претеглен избор. Приложение 1 разглежда стратификацията и стойностно претегленият избор в детайли.

A9. Решението дали да се използва статистическият или нестатистическият подход за формиране на извадка е въпрос на преценка на одитора; размерът на извадката обаче не е валиден критерий за разграничаване на статистическия или нестатистическия подход.

Размер на извадката (вж. параграф 7)

A10. Нивото на риск на извадката, което одиторът е склонен да приеме, се отразява върху необходимия размер на извадката. Колкото по-нисък риск е склонен да приеме одиторът, толкова по-голям ще трябва да бъде размерът на извадката.

A11. Размерът на извадката може да се определи чрез прилагането на статистическа формула или посредством извършването на професионална преценка. Приложения 2 и 3 посочват влиянията, които различни фактори обичайно оказват върху определянето на размера на извадката. При подобни обстоятелства ефектът върху размера на извадката на фактори като тези, посочени в Приложения 2 и 3, ще бъде подобен, независимо дали е избран статистически или нестатистически подход.

Избор на обекти за тестване (вж. параграф 8)

A12. При статистическия подход за формиране на извадки, извадковите обекти се избират по такъв начин, че всяка извадкова единица да има известна вероятност да бъде избрана. При нестатистическия подход за формиране на извадки се използва преценка за избор на извадкови обекти. Тъй като целта на извадката е да осигури разумна база за одитора, върху която той да направи заключения относно популацията, от която е избрана извадката, важно е одиторът да формира представителна извадка, за да избегне предубеденост, като избере извадкови обекти, притежаващи характеристики, типични за популацията.

A13. Основните методи за избор на извадки са използването на случаен избор, систематичен избор и рисков избор. Всеки един от тези методи е разгледан в Приложение 4.

Изпълнение на одиторски процедури (вж. параграфи 10-11)

A14. Пример на случай, при който е необходимо процедурата да бъде изпълнена върху заместващ обект, е когато например при тестването на доказателствата за одобряване на плащане е бил избран анулиран чек. Ако одиторът е удовлетворен, че чекът е бил анулиран по надлежния начин така, че да не представлява несъответствие, се прави проверка на подходящо избран заместващ обект.

A15. Пример на случай, при който одиторът не е в състояние да приложи проектираните одиторски процедури спрямо избран обект, е когато свързаната с този обект документация е била загубена.

A16. Пример на подходяща алтернативна процедура би могла да бъде проверката на достатъчно касови бележки, заедно с доказателства за техния източник и обектите, които те са предназначени да уредят, когато не е бил получен отговор на положително искане за потвърждение.

Характер и причина за несъответствия и отклонения (вж. параграф 12)

A17. При анализа на установените несъответствия и отклонения, одиторът може да установи, че много от тях имат общи характеристики, например, вид на сделката, местоположение, продуктова линия или период от време. В тези случаи одиторът може да реши да установи всички обекти в популацията, които притежават общата характеристика, и да разшири одиторските процедури, за да обхване тези обекти. Нещо повече, тези несъответствия или отклонения могат да бъдат умишлени и могат да сочат възможна измама.

Предвиждане на отклоненията

A18. От одитора се изисква да направи предвиждане за несъответствията спрямо популацията, за да получи по-широк поглед върху мащаба на отклоненията, но това предвиждане може да се окаже недостатъчно, за да определи сумата, която да бъде документирана.

A19. Когато отклонението бъде определено като аномалия, то може да бъде изключено при предвиждането на отклоненията спрямо популацията. Ефектът от всяко такова отклонение обаче, ако остане некоригирано, въпреки това трябва да бъде взет под внимание в допълнение към предвиждането на отклоненията, които не представляват аномалии.

A20. За тестовите на контролите не е необходимо изричното предвиждането на несъответствията, тъй като процентът на несъответствие на извадката представлява и предвиден процент на несъответствие за популацията като цяло. МОС 330³ предоставя насоки за случаите, при които са установени несъответствия спрямо контролите, върху които одиторът има намерение да разчита.

Оценяване на резултатите от одиторските извадки (вж. параграф 15)

A21. За тестове на контролите, неочаквано висок процент на несъответствие на извадката може да доведе до увеличаване на оценения риск от съществени отклонения, освен ако не бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, подкрепящи първоначалната оценка. За тестове на детайлите, неочаквано висок процент на несъответствие на извадката може да накара одитора да вярва, че класът сделки или салда по сметки съдържат съществени отклонения, при отсъствието на допълнителни одиторски доказателства, че не е налице съществено отклонение.

A22. В случай на тестове на детайлите, предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, представлява най-добрата

³МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”, параграф 17

приблизителна оценка на одитора за отклонението в популацията. Когато предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, превиши допустимото отклонение, извадката не осигурява разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването. Колкото по-близо е предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, до допустимото отклонение, толкова по-вероятно е действителното отклонение в популацията да превиши допустимото отклонение. Също така, ако предвиденото отклонение е по-високо от очакванията на одитора за отклонението, използвано при определянето на размера на извадката, одиторът може да заключи, че е налице неприемлив риск на извадката, че действителното отклонение в популацията ще превиши допустимото отклонение. Вземането под внимание на резултатите от останалите одиторски процедури ще помогне на одитора да оцени риска дали действителното отклонение в популацията ще превиши допустимото отклонение, като този риск може да бъде намален, ако бъдат получени допълнителни одиторски доказателства.

A23. Ако одиторът заключи, че одиторската извадка не предоставя разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването, одиторът може:

- да поиска от ръководството на проучи установените отклонения и възможността за допълнителни отклонения, както и да извърши необходимите корекции; или
- да обвърже характера, времето на провеждане и обхвата на допълнителните одиторски процедури, за да постигне по най-добрия начин изискваното ниво на сигурност. Например, в случай на тестове на контролите, одиторът би могъл да разшири размера на извадката, да тества алтернативен контрол или да модифицира съответните процедури по същество.

Приложение 1

(вж. параграф А8)

Стратификация и стойностно претеглен избор

При разглеждането на характеристиките на популацията, от която ще бъде направена извадката, одиторът може да определи, че са подходящи стратификация или стойностно претеглен избор. Настоящото Приложение предоставя насоки за одитора относно използването на техники за стратификация или стойностно претеглен избор на извадка.

Стратификация

1. Ефикасността на одита може да се подобри, ако одиторът стратифицира популацията чрез разделянето ѝ на отделни суб-популации, които имат определяща обща характеристика. Целта на стратификацията е да се намали променливостта на обектите в рамките на всяка една част (страта), което да позволи намаляването на размера на извадката, без пропорционално увеличаване на риска на извадката.
2. Често при извършването на тестове на детайлите, популацията се стратифицира по парична стойност. Това позволява насочването на по-големи одиторски усилия към обекти с по-висока стойност, които могат да съдържат най-голям потенциал за отклонение, в смисъла на надценяване. По подобен начин, популацията може да бъде стратифицирана според определени характеристики, които посочват по-висок риск от отклонение, например, когато се тества провизията за трудностъбираеми вземания при оценката на вземанията салдата могат да бъдат стратифицирани по възраст.
3. Резултатите от одиторските процедури, приложени по отношение на единиците на извадката в рамките на частта (стратата) могат единствено да бъдат проектирани по отношение на обектите, които изграждат тази част. За да направи заключение по отношение на цялата популация, одиторът ще трябва да вземе под внимание риска от съществени отклонения в зависимост от това, дали друга част доизгражда цялата популация. Например, 20% от обектите в популацията могат да съставляват 90% от стойността на салдото по сметката. Одиторът може да реши да провери извадка от тези обекти. Одиторът оценява резултатите от тази извадка и достига до заключение за 90% от стойността, отделно от оставащите 10% (за които ще се използва допълнителна извадка или други способи за набавяне на доказателства, или които може да се считат за несъществени).

4. Ако клас от сделки или салда по сметки са били разделени на части (страти), отклонението се проектира спрямо всяка част поотделно. Проектираните отклонения за всяка част след това се комбинират при разглеждането на възможния ефект на отклоненията върху общия клас от сделки или салда по сметки.

Стойностно претеглен избор

5. Често при извършването на тестове на детайлите може да се окаже ефикасно извадковата единица да се определи от отделни парични единици, които съставят популацията. След избирането на конкретни парични единици от популацията, например салдото по вземанията, одиторът проверява тези конкретни обекти, например индивидуалните салда, които съдържат тези парични единици. Едно от предимствата на този подход за определяне на извадковата единица е, че одиторските усилия са насочени към обекти с по-висока стойност, тъй като има по-голяма вероятност те да бъдат избрани, което води до по-малки размери на извадката. Този подход може да бъде използван съвместно със систематичния метод за избор на извадка (описан в Приложение 4) и е най-ефикасен, когато се прави избор чрез използването на случайна извадка.

Приложение 2

(вж. параграф A11)

Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестовите на контролите

По-долу са описани факторите, които одиторът следва да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тест на контролите. Тези фактори, които трябва да бъдат разгледани заедно, допускат, че одиторът не променя характера или времето на провеждане на тестовите на контролите, или не променя по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

ФАКТОР	ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА	
1. Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание съответните контроли	Увеличение	Колкото по-висока степен на сигурност одиторът възнамерява да получи от оперативната ефективност на контролите, толкова по-ниска ще бъде оценката на одитора на риска от съществени отклонения, и съответно толкова по-голям ще трябва да бъде размерът на извадката. Когато оценката на одитора на риска от съществено отклонение на ниво твърдение на вярност включва очакване за оперативната ефективност на контролите, от одитора се изисква да изпълни тестове на контролите.

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА	
		При равни други условия, колкото повече одиторът разчита на оперативната ефективност на контролите при оценката на риска, толкова по-голям е обхватът на тестовете на контролите на одитора (и оттам, размерът на извадката се увеличава).
2. Увеличение на допустимия процент на несъответствие	Намаление	Колкото по-нисък е допустимият процент на несъответствие, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
3. Увеличение на очаквания процент на несъответствие на тестваната популация	Увеличение	Колкото по-висок е очакваният процент на несъответствие, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, за да бъде одиторът в положение да направи разумна приблизителна оценка на действителния процент на несъответствие. Факторите, имащи отношение към разглеждането от одитора на очаквания процент на несъответствие, включват разбирането

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА	
		разбирането на одитора за бизнеса (и по-конкретно, процедурите за оценка на риска, които са изпълнени с цел получаване на разбиране за вътрешния контрол), промените в персонала или във вътрешния контрол, резултатите от одиторските процедури, приложени в предходни периоди и резултатите от други одиторски процедури. Високите очаквани проценти на несъответствие в контрола обикновено гарантират малко, ако изобщо има някакво, намаление на оцененния риск от съществено отклонение.
4. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимият процент на несъответствие не е бил превишен от действителния процент на несъответствие в популацията	Увеличение	Колкото по-високо е желаното от одитора ниво на сигурност, че резултатите от извадката на практика са показателни за действителното наличие на несъответствие в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА	
5. Увеличение на броя на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект	За големи популации, действителният размер на популацията има малко, ако изобщо има някакво, влияние върху размера на извадката. За малки популации обаче, одиторската извадка не е достатъчно ефикасна като алтернативен способ за получаване на подходящи одиторски доказателства.

Пример 3

(вж. параграф 11)

Примери на фактори, влияещи върху размера на извадката за тестове на детайлите

По-долу са описани фактори, които одиторът взема под внимание когато определя размера на извадката за тестове на детайлите. Тези фактори е необходимо да се разглеждат заедно, като се допуска, че одиторът не променя подхода към тестовете на контролите или не променя по друг начин характера и времето на провеждане на процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

ФАКТОР	ЕФЕКТ РАЗМЕРА ИЗВАДКАТА	ВЪРХУ НА
1. Повишаване на оценката на одитора за риска от съществени отклонения	Увеличение	Колкото по-висока е оценката на одитора на риска от съществени отклонения, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката. Оценката на одитора на риска от съществени отклонения се влияе от вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Например, ако одиторът не изпълни тестове на контролите, оценката на риска на одитора не може да бъде намалена от ефективното функциониране на вътрешните контроли във връзка с определено твърдение за вярност.

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ РАЗМЕРА ВЪРХУ НА ИЗВАДКАТА	
		Поради това, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво, одиторът се нуждае от нисък риск на разкритията и трябва да разчита повече на процедурите по същество. Колкото повече одиторски доказателства са получени от тестовите на детайлите (т.е. колкото по-нисък е рискът на разкритията), толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
2. Увеличение на използването на други процедури по същество, насочени към същото твърдение за вярност	Намаление	Колкото повече одиторът разчита на други процедури по същество (тестове на детайлите или аналитични процедури по същество) за намаляване до приемливо ниво на риска на разкритията относно конкретна популация, толкова по-ниска степен на доверие ще изисква от извадката и следователно, нейният размер може да бъде по-малък.

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ РАЗМЕРА ИЗВАДКАТА ВЪРХУ НА	
3. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимото отклонение не е било превишено от действителното отклонение в популацията	Увеличение	Колкото по-голяма е степента на сигурност, която одиторът изисква, че резултатите от извадката са на практика показателни за действителното отклонение в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
4. Увеличение на допустимото отклонение	Намаление	Колкото по-ниско е допустимото отклонение, толкова по-голяма трябва да бъде извадката.
5. Увеличение в размера на отклонението, което одиторът очаква да открие в популацията	Увеличение	Колкото по-голям е размерът на отклонението, което одиторът очаква да открие в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, така че да може да се направи разумна приблизителна оценка за размера на грешката в популацията. Факторите, уместни за преценката на одитора за очакваното ниво на отклонение, включват степента, до която стойностите на обектите се определят субективно, резултатите от процедурите за оценка на риска, резултатите от

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ РАЗМЕРА ИЗВАДКАТА	ВЪРХУ НА
		тестовите на контролите, резултатите от приложените в предходни периоди одиторски процедури и резултатите от други процедури по същество.
6. Стратификация на популацията, където е уместно	Намаление	Когато съществува широк обхват (променливост) в паричния размер на обектите в популацията може да бъде полезно популацията да се стратифицира. Когато популацията може да бъде стратифицирана по подходящ начин, съвкупността от размерите на извадките от съответната част (страта) обикновено ще бъде по-малка от размера на извадката, който би бил необходим за получаване на определено ниво на риск на извадката, ако една извадка би била извлечена от цялата популация.
7. Брой на единиците на извадката в популацията	Незначителен ефект	За големи популации, действителният размер на популацията има малко, ако изобщо има някакво, влияние върху размера на извадката.

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

ФАКТОР	ЕФЕКТ РАЗМЕРА ИЗВАДКАТА	ВЪРХУ НА
		Следователно за малки популации одиторската извадка често не е достатъчно ефикасна като алтернативен способ за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Когато обаче се използват парични единици на извадката, увеличаването на паричната стойност на популацията увеличава и размера на извадката, освен ако това не се компенсира чрез увеличаване на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е уместно, нивото или нивата на същественост за конкретни класове от сделки, салда по сметки или оповестявания.)

Приложение 4
(вж. параграф A13)

Методи за избор на извадка

Има много методи за избор на извадка. Основните методи са следните:

- (а) случаен избор (използване на генератори на случайни числа, например, таблици със случайни числа).
- (б) систематичен избор, в който броят на единиците на извадката от популацията е разделен на размера на извадката, за да се определи интервал на извадката, например 50, и като се определи началната точка в рамките на първите 50, след това се избира всяка 50-та извадкова единица. Въпреки, че началната точка може да се определи случайно, извадката е по-вероятно да бъде наистина случайна, ако е определена чрез използването на компютъризиран генератор на случайни числа или на таблици със случайни числа. Когато се използва систематичен избор, одиторът следва да се увери, че единиците на извадката в рамките на популацията не са структурирани по такъв начин, че интервалът на извадката да съответства на определен модел в популацията.
- (в) формирането на извадка от парични единици е вид стойностно претеглен избор (както е описан в Приложение 1), при който размерът на извадката, изборът и резултатите от оценката са изразени в парични суми.
- (г) случаен избор, при който одиторът избира извадка без да следва структурирана техника. Въпреки, че не се използва структурирана техника, независимо от това одиторът ще избягва внимателно всякаква предубеденост или предвидимост (например, да избягва трудни за локализиране обекти, или винаги да избира или избягва първите или последните записвания на страницата), като по този начин се опита да гарантира, че всички обекти в популацията имат шанс да бъдат избрани. Случайният избор не е подходящ при използването на статистическия подход за формиране на извадка.
- (д) изборът на пакет включва избора на пакет(и) от съседни обекти в рамките на популацията. Обикновено изборът на пакет не може да се използва при одиторската извадка, тъй като повечето популации са структурирани по такъв начин, че може да се очаква последователните обекти да притежават подобни характеристики помежду си, но различни характеристики от обектите в останалите части на популацията. Въпреки, че при някои обстоятелства може да бъде подходяща одиторска процедура за проверка на пакет от обекти, тя рядко ще бъде подходяща техника за формиране на извадка, когато одиторът

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

възнамерява да достигне до валидни заключения относно цялата популация на база на извадката.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 540

ОДИТ НА ПРИБЛИЗИТЕЛНИ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ, ВКЛЮЧИТЕЛНО ПРИБЛИЗИТЕЛНИ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ, И СВЪРЗАНИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи
на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Естество на приблизителните счетоводни оценки.....	2-4
Дата на влизане в сила	5
Цел	6
Определения	7
Изисквания	
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	8-9
Идентифициране и оценяване на рисковете от отклонения *	10-11
Отговори на оценените рискове от съществени отклонения	12-14
Допълнителни процедури по същество в отговор на съществени рискове	15-17
Оценяване на разумността на приблизителните счетоводни оценки и определяне на отклоненията	18
Оповестявания, свързани с приблизителните счетоводни оценки ...	19-20

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството	21
Писмени изявления	22
Документация	23

Приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки	A1-A11
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	A12-A44
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения	A45-A51
Отговори на оценените рискове от съществени отклонения	A52-A101
Допълнителни процедури по същество в отговор на съществени рискове	A102-A115
Оценяване на разумността на приблизителните счетоводни оценки и определяне на отклоненията	A116-A119
Оповестявания, свързани с приблизителни счетоводни оценки	A120-A123
Индикатори за възможна предубеденост на ръководството	A124-A125
Писмени изявления	A126-A127
Документация	A128
Приложение: Оценяване по справедлива стойност и оповестявания съгласно различни общи рамки за финансово отчитане	

Международен одиторски стандарт (МОС) 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора във връзка с приблизителните счетоводни оценки, включително приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети. По-конкретно той обхваща начина, по който трябва да бъдат прилагани МОС 315¹ и МОС 330², както и другите приложими МОС във връзка с приблизителни счетоводни оценки. Също така, той включва изисквания и насоки относно отклонения в индивидуалните приблизителни счетоводни оценки, и индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството.

Естество на приблизителните счетоводни оценки

2. Някои позиции (отчетни обекти) във финансовия отчет не могат да бъдат измерени точно, а само могат да бъдат оценени приблизително. За целите на настоящия МОС, тези позиции във финансовия отчет се наричат приблизителни счетоводни оценки. Естеството и надеждността на информацията, с която ръководството разполага в подкрепа на изготвянето на приблизителна счетоводна оценка, се движат в широки граници, което се отразява върху степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързано с приблизителните счетоводни оценки. Степента на несигурност на приблизителното оценяване от своя страна се отразява върху рисковете от съществени отклонения, включително тяхната податливост на непреднамерена или преднамерена предубеденост от страна на ръководството. (Вж.: Пар. A1-A11)
3. Целта на оценяването чрез приблизителните счетоводни оценки може да се различава в зависимост от приложимата обща рамка за финансово отчитане и от отчетния обект (като позиция от финансовия отчет). Целта на оценяването за някои приблизителни счетоводни оценки е да се прогнозира резултатът от една или повече операции, събития или условия, водещи до необходимостта от приблизителна счетоводна оценка. За други приблизителни счетоводни оценки, включително за много от приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, целта на оценяването е различна и се изразява в представянето, чрез стойността, на дадена настояща сделка или позиция във финансовия отчет (отчетен обект), на базата на условията, които са в сила към датата на оценяване, като например очаквана приблизително пазарна цена за конкретен вид

¹ МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

² МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

актив или пасив. Например, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да изисква оценяване по справедлива стойност на базата на предположена, хипотетична, настояща, справедлива и непринудителна сделка между информирани, желаещи сделката страни (понякога наричани „пазарни участници” или с друг равностоен термин), а не уреждането на сделката на някаква минала или бъдеща дата³.

4. Разликата между резултата от приблизителната счетоводна оценка и сумата, призната първоначално или оповестена във финансовия отчет, не е задължително да представлява отклонение на финансовия отчет. Това е в сила особено за приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, тъй като всеки наблюдаван резултат неизбежно се влияе от събития или условия след датата, на която се очаква оценяването за целите на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

5. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

6. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали:
 - а) приблизителните счетоводни оценки, включително приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, във финансовия отчет, независимо дали са признати или оповестени, са разумни; и
 - б) свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са адекватни, в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Определения

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Приблизителна счетоводна оценка - установяване с известно приближение на парична стойност при липсата на по-прецизни средства за оценяване. Този термин се използва за сума, оценена по справедлива стойност, когато съществува несигурност на приблизителното оценяване, както и за други суми, които налагат приблизително оценяване. Когато настоящият МОС обхваща само приблизителни счетоводни оценки, включващи оценяване по

³ В различните общи рамки за финансово отчитане могат да са приети различни определения за справедливата стойност.

справедлива стойност, се използва терминът „приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност”.

- (б) Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора — сумата или респективно границите на вариране на сумите, извлечени от одиторските доказателства, с цел използване при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството .
- (в) Несигурност на приблизителното оценяване —податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка и на свързаните с нея оповестявания към вътрешноприсъщата липса на точност при нейното оценяване.
- (г) Предубеденост на ръководството – липса на неутралност у ръководството при изготвянето и представянето на информацията.
- (д) Точкова приблизителна оценка на ръководството— сумата, избрана от ръководството за признаване или оповестяване във финансовия отчет като приблизителна счетоводна оценка.
- е) Резултат на приблизителна счетоводна оценка—реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ите), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

8. Когато се изпълняват процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности за получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, включително за вътрешния контрол на предприятието, съгласно изискванията на МОС 315⁴, одиторът получава разбиране за посоченото по-долу, за да бъде в състояние да осигури база за идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения за приблизителните счетоводни оценки: (Вж.: Пар. А12)
- (а) изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, включително за свързаните с това оповестявания. (Вж.: Пар. А13-А15)
 - (б) как ръководството идентифицира тези операции, събития и условия, които могат да доведат до необходимостта от признаване или оповестяване на приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет. При получаването на това разбиране одиторът

⁴ МОС 315, параграфи 5-6 и 11-12.

отправля проучващи запитвания до ръководството за промени в обстоятелствата, които могат да доведат до нови, или до необходимостта от коригиране на съществуващи приблизителни счетоводни оценки. (Вж.: Пар. A16-A21)

- (в) как ръководството прави приблизителни счетоводни оценки и има разбирането за данните, върху които те са базирани, в това число: (Вж.: Пар. A22-A23)
 - (i) методът, включително когато е приложимо, моделът, използван при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка; (Вж.: Пар. A24-A26)
 - (ii) съответни контроли; (Вж.: Пар. A27-A28)
 - (iii) дали ръководството е използвало експерт; (Вж.: Пар. A29-A30)
 - (iv) предположенията, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки; (Вж.: Пар. A31-A36)
 - (v) дали има или би трябвало да има промяна в метода за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки спрямо предходния период и ако да, на какво се дължи, и (Вж.: Пар. A37)
 - (vi) дали и ако да, как, ръководството определя ефекта от несигурността на приблизителното оценяване. (Вж.: Пар. A38)

9. Одиторът извършва преглед на резултата от приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет за предходния период, или, където е приложимо, на тяхното последващо преизчисляване за целите на текущия период. Естеството и обхватът на прегледа на одитора отчитат естеството на приблизителните счетоводни оценки и дали получената от прегледа информация би била уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, направени във финансовия отчет за текущия период. Прегледът обаче не цели да постави под въпрос направените в предходни периоди преценки, които са били основани върху информация, налична към тогавашния момент. (Вж.: Пар. A39-A44)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения

10. При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, съгласно изискванията на МОС 315⁵, одиторът оценява

⁵ МОС 315, параграф 25.

степената на несигурност на приблизителното оценяване, свързано със приблизителна счетоводна оценка. (Вж.: Пар. А45-А46)

11. Одиторът определя дали, по негова преценка, някои от тези приблизителни счетоводни оценки, които са били идентифицирани като отличаващи се с висока несигурност на приблизителното оценяване, водят до съществени рискове. (Вж.: Пар. А47-А51)

Отговори на оценените рискове от съществени отклонения

12. Въз основа на оценените рискове от съществени отклонения, одиторът определя: (Вж.: Пар. А52)
- (а) дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, съответстващи за дадената приблизителна счетоводна оценка; и ((Вж.: Пар. А53-А56)
 - (б) дали методите за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки са подходящи и са прилагани последователно, и дали промените, ако има такива, в приблизителните счетоводни оценки или в метода за тяхното изготвяне от предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства. (Вж.: Пар. А57-А58)
13. При отговора на оценените рискове от съществени отклонения, съгласно изискванията на МОС 330⁶, одиторът предприема една или повече от стъпките, посочени по-долу, като отчита естеството на приблизителната счетоводна оценка: (Вж.: Пар. А59-А61)
- (а) определя дали събитията, настъпили до датата на одиторския доклад предоставят одиторски доказателства за приблизителната счетоводна оценка. (Вж.: Пар. А62-А67)
 - (б) тества как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка и данните, върху които тя е базирана. Докато прави това, одиторът оценява дали: (Вж.: Пар. А68-А70)
 - (i) използваният метод за оценяване е подходящ при конкретните обстоятелства и ((Вж.: Пар. А71-А76)
 - (ii) предположенията, използвани от ръководството, са разумни в светлината на целите на оценяването на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. А77-А83)
 - (в) тества оперативната ефективност на контролите върху процеса, при който ръководството е направило приблизителната счетоводна

⁶ МОС 330, параграф 5.

оценка, заедно с подходящи процедури по същество. (Вж.: Пар. A84-A86)

- (г) разработва точкова или интервална приблизителна оценка за оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството.. За тази цел: (Вж.: Пар. A87-A91)
 - (i) ако одиторът използва предположения или методи, които се различават от тези на ръководството, той получава разбиране за предположенията или методите на ръководството, което да е достатъчно, за да установи дали точковата или интервална приблизителна оценка отчитат съответните променливи, както и за да оцени всякакви съществени различия спрямо точковата приблизителна оценка на ръководството. (Вж.: Пар. A92)
 - (ii) ако одиторът заключи, че е подходящо да използва диапазон, одиторът стеснява диапазона въз основа на наличните одиторски доказателства до момента, в който всички резултати в рамките на диапазона се считат за разумни. (Вж.: Пар. A93-A95)

14. При определянето на въпросите, посочени в параграф 12, или в отговор на оценените рискове от съществени отклонения, съгласно параграф 13, одиторът взема под внимание дали са необходими специализирани умения или познания във връзка с един или повече аспекти на приблизителните счетоводни оценки, за да може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж.: Пар. A96-A101)

Допълнителни процедури по същество в отговор на съществени рискове

Несигурност на приблизителното оценяване

15. За приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, в допълнение към другите процедури по същество, изпълнени в отговор на изискванията на МОС 330⁷, одиторът оценява следното: (Вж.: Пар. A102)
- (а) как ръководството взема под внимание алтернативните предположения или резултати, и защо ги отхвърля, или как ръководството по друг начин обхваща несигурността на приблизителното оценяване при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки. (Вж.: Пар. A103-A106)
 - (б) дали съществените предположения, използвани от ръководството, са разумни. (Вж.: Пар. A107-A109)

⁷ МОС 330 , параграф 18.

- (в) когато това е уместно, разумността на съществените предположения, използвани от ръководството, или подходящото приложение на приложимата обща рамка за финансово отчитане, намерението на ръководството да предприеме конкретен курс на действие и способността му да направи това. (Вж.: Пар. A110)
16. Ако, по преценка на одитора, ръководството не е обхванало адекватно ефектите от несигурността на приблизителното оценяване върху приблизителната счетоводна оценка, одиторът ако счита за необходимо, разработва диапазон, с който да оцени разумността на приблизителната счетоводна оценка. (Вж.: Пар. A111-A112)

Критерии за признаване и оценяване

17. За приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали:
- (а) решението на ръководството да признае или да не признае приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет; и (Вж.: Пар. A113-A114)
 - (б) избраната база за оценяване за приблизителните счетоводни оценки (Вж.: Пар. A115)

съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Оценяване на разумността на приблизителните счетоводни оценки и определяне на отклоненията

18. Одиторът оценява, въз основа на одиторските доказателства, дали приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съдържат отклонения. (Вж.: Пар. A116-A119)

Оповестявания, свързани със приблизителните счетоводни оценки

19. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали оповестяванията във финансовия отчет, свързани с приблизителните счетоводни оценки, съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. A120-A121)
20. За приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, одиторът оценява и адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. A120-A123)

Индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството

21. Одиторът извършва преглед на преценките и решенията, взети от ръководството при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, за да установи дали има индикации за възможна предубеденост от страна на ръководството. Сами по себе си индикаторите за възможна предубеденост от страна на ръководството не представляват отклонение за целите на достигане до изводи относно разумността на отделните приблизителни счетоводни оценки. (Вж.: Пар. A124-A125)

Писмени изявления

22. Одиторът получава писмени изявления от ръководството и когато е подходящо, от лицата, натоварени с общо управление дали според тях използваните съществени предположения при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки са разумни. (Вж.: Пар. A126-A127)

Документация

23. Одиторът включва в одиторската документация:⁸
 - (а) базата за одиторските заключения относно разумността на приблизителните счетоводни оценки и на тяхното оповестяване, които водят до съществени рискове; и
 - (б) индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството, ако има такива. (Вж.: Пар. A128)

⁸ МОС 230 „Одиторска документация”, пар. 8-11 и пар. А6.

Приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки (Вж.: Пар. 2)

- A1. Поради несигурностите, присъщи на стопанските дейности, някои отчетни обекти, позиции във финансовия отчет, могат да бъдат само приблизително оценявани. Нещо повече, специфичните характеристики на даден актив, пасив или компонент на собствения капитал, или на базата, или на метода за оценяване, установени с общата рамка за финансово отчитане, могат да доведат до необходимост от приблизително оценяване на отчетен обект, позиция във финансовия отчет. Някои общи рамки за финансово отчитане предписват конкретни методи за оценяване и оповестявания, които трябва да бъдат направени във финансовия отчет, докато други общи рамки за финансово отчитане не са толкова конкретни. Приложението към този МОС разглежда оценките по справедлива стойност и оповестяванията в съответствие с различни общи рамки за финансово отчитане.
- A2. Някои приблизителни счетоводни оценки са свързани с относително ниско ниво на несигурност на приблизителното оценяване и могат да доведат до по-ниски рискове от съществени отклонения, например:
- приблизителни счетоводни оценки, възникващи в предприятия, които са ангажирани в несложни стопански дейности.
 - приблизителни счетоводни оценки, които се правят често и често се актуализират, тъй като се отнасят до рутинни операции.
 - приблизителни счетоводни оценки, извлечени от данни, които са незабавно на разположение, като например публикувани данни за лихвени проценти или борсови цени на ценни книжа. Тези данни могат да бъдат наречени „наблюдаеми” в контекста на приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност.
 - приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, при които методът на оценяване, установен от приложимата обща рамка за финансово отчитане, е опростен и се прилага лесно към актив или пасив, изискващ оценяване по справедлива стойност.
 - приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, при които използваният модел за оценяване на приблизителната счетоводна оценка е добре известен или общоприет, при условие, че предположенията или входящата информация в модела са наблюдаеми.
- A3. За някои счетоводни оценки обаче може да има относително висока несигурност на приблизителното оценяване, особено когато се базират върху съществени предположения, например:

- приблизителни счетоводни оценки, свързани с резултата от съдебно производство.
 - приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност за деривативни финансови инструменти, които не се търгуват публично.
 - приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, за които се използва високо специализиран, разработен за конкретното предприятие модел, или за които има предположения или входяща информация, които не могат да бъдат наблюдавани в пазарното пространство.
- A4. Нивото на несигурност на приблизителното оценяване се различава в зависимост от естеството на приблизителната счетоводна оценка, от степента, до която е налице общоприет метод или модел, които се използват при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка, и от субективността на предположенията, използвани при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване, свързано с дадена приблизителна счетоводна оценка, може да бъде толкова голяма, че критериите за признаване, установени с приложимата обща рамка за финансово отчитане, да не бъдат изпълними и приблизителната счетоводна оценка да не може да бъде направена.
- A5. Не всички отчетни обекти, позиции във финансовия отчет, изискващи оценяване по справедлива стойност, са свързани с несигурност на приблизителното оценяване. Например, това може да е случаят за някои обекти на финансовия отчет, за които има активен и открит пазар, който предоставя готова и надеждна информация за цените, по които се осъществява реалният обмен, и в който случай наличието на публикувани ценови котировки е най-доброто одиторско доказателство за справедливата стойност. Несигурност на приблизителното оценяване обаче може да е налице дори когато методът за оценка и данните са добре дефинирани. Например, оценката на ценните книжа, котиран на активен и открит пазар по борсова пазарна цена може да изисква корекция, ако държаният пакет е съществен спрямо пазара или ако е предмет на ограничения в търгуемостта. В допълнение, общата икономическа ситуация към съответния момент, например, неликвидността на даден пазар, може също да повлияе върху несигурността на приблизителното оценяване.
- A6. Допълнителни примери за ситуации, при които може да се изискват приблизителни счетоводни оценки, различни от тези по справедлива стойност, включват следните:
- провизия за обезценка на труднотърговяеми вземания.

- обезценка на материалните запаси за залежалост и неизползаемост.
- задължения по гаранции.
- метод на амортизация или полезен живот на актива.
- провизия за обезценка срещу балансовата стойност на инвестиция, при която има несигурност относно нейната възвръщаемост.
- резултат от дългосрочни договори.
- разходи, произтичащи от уреждане на съдебни спорове, и решения (присъди).

A7. Допълнителни примери за ситуации, при които могат да бъдат необходими приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност:

- комплексни финансови инструменти, които не се търгуват на активен и открит пазар.
- плащания на базата на акции.
- имоти или оборудване, държани за продажба.
- определени активи или пасиви, придобити в бизнескомбинация, включително репутация и нематериални активи.
- операции, свързани с размяната на активи или пасиви между независими страни, без парично възнаграждение, например, непарична размяна на заводско оборудване в различни бизнес линии.

A8. Приблизителното оценяване включва преценки на база на наличната информация към момента на изготвяне на финансовия отчет. Много приблизителни счетоводни оценки включват изготвянето на предположения по въпроси, за които има несигурност към момента на изготвяне на приблизителната оценка. Одиторът не носи отговорност за предвиждането на бъдещи условия, операции или събития, които, ако бяха известни в момента на одита, биха повлияли съществено върху действията на ръководството или върху предположенията, използвани от ръководството.

Предубеденост на ръководството

A9. Общите рамки за финансово отчитане често изискват неутралност, тоест, свобода от предубеденост. Приблизителните счетоводни оценки обаче, са неточни и могат да бъдат повлияни от преценката на ръководството. Тази преценка може да е свързана с непреднамерено или преднамерена предубеденост от страна на ръководството (например, в резултат от мотивацията да се постигне определен желан резултат). Податливостта на приблизителната счетоводна оценка към предубеденост на

ръководството се увеличава заедно със субективността, свързана с нейното изготвяне. Непреднамерената предубеденост от страна на ръководството и потенциалът за преднамерена предубеденост от страна на ръководството са присъщи на субективните решения, които често са необходими при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка. За продължаващи одити, индикаторите за възможна предубеденост от страна на ръководството, установени по време на одита на предходни периоди, оказват влияние върху планирането и дейностите на одитора, свързани с установяване и оценка на риска през текущия период.

- A10. Предубедеността на ръководството може да е трудно да се установи на ниво сметка. То може да се установи само, когато бъде разгледано в съвкупността на група приблизителни счетоводни оценки или на всички приблизителни счетоводни оценки, или когато се наблюдава в течение на няколко счетоводни периода. Въпреки, че някои форми на предубеденост на ръководството са присъщи на субективните решения, при изготвянето на такива преценки може да няма умисъл у ръководството да подведе потребителите на финансовия отчет. Когато обаче е налице умисъл за подвеждане, предубедеността от страна на ръководството придобива характеристики на измама.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

- A11. Предприятията от публичния сектор може да имат значителни държани пакети от специализирани активи, за които няма готови и надеждни източници на информация за целите на оценяването по справедлива стойност или други бази за текуща стойност, или комбинация от двете. Често, държаните специализирани активи не генерират парични потоци и нямат активен пазар. Следователно, оценяването по справедлива стойност обичайно изисква приблизителна преценка и може да бъде сложно, а в някои редки случаи може и изобщо да не бъде възможно.

Процедури за оценка на риска и свързани дейности (Вж.: Пар. 8)

- 8) Процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности, които се изискват съгласно параграф 8 от този МОС, помагат на одитора да развие очакване за естеството и вида на приблизителните счетоводни оценки, които предприятието може да има. Основното съображение на одитора е дали разбирането, което е било получено, е достатъчно за идентифицирането и оценката на рисковете от съществени отклонения във връзка с приблизителните счетоводни оценки, както и за планирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

*Получаване на разбиране за изискванията на приложимата обща рамка за
финансово отчитане (Вж.: Пар. 8(a))*

A13. Получаването на разбиране за изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане помага на одитора да определи дали тя, например:

- предписва определени условия за признаване⁹ или методи за оценяване на приблизителни счетоводни оценки.
- конкретизира определени условия, които позволяват или изискват оценяване по справедлива стойност, например, чрез препратка към намеренията на ръководството да предприеме определен курс на действие във връзка с даден актив или пасив.
- конкретизира задължителните или допустимите оповестявания.

Получаването на това разбиране предоставя на одитора и база за обсъждане с ръководството на начина, по който ръководството е приложило тези изисквания, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, както и за определяне от страна на одитора дали те са били приложени по подходящия начин.

A14. Общите рамки за финансово отчитане могат да предоставят насоки за ръководството при определянето на точковите приблизителни оценки на ръководството там, където съществуват алтернативи. Някои общи рамки за финансово отчитане, например, изискват избраната точкова приблизителна оценка да бъде алтернатива, която отразява преценката на ръководството за най-вероятния резултат¹⁰. Други могат да изискват, например, използването на дисконтирана, претеглена през вероятността, очаквана стойност. В някои случаи ръководството може да бъде в състояние да прави точкови приблизителни оценки директно. В други случаи ръководството може да бъде в състояние да направи надеждна точкова приблизителна оценка само след като разгледа алтернативните предположения или резултати, от които може да определи точковата приблизителна оценка.

A15. Общите рамки за финансово отчитане могат да изискват оповестяването на информация относно съществените предположения, към които приблизителната счетоводна оценка е особено чувствителна. Нещо

⁹ Повечето общи рамки за финансово отчитане изискват включване в баланса или в отчета за приходите и разходите (отчета за доходите – по МСФО) на обекти, които отговарят на техните критерии за признаване. Оповестяването в счетоводната политика или добавянето на пояснителни приложения към финансовия отчет не компенсира непризнаването на тези обекти, включително и относно приблизителните счетоводни оценки.

¹⁰ Различните общи рамки за финансово отчитане могат да използват различна терминология, за да опишат точкови приблизителни оценки, определени по този начин.

повече, когато е налице висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, някои общи рамки за финансово отчитане не позволяват признаването на приблизителната счетоводна оценка във финансовия отчет, а изискват определени оповестявания в пояснителните приложения към финансовия отчет.

Получаване на разбиране за това, как ръководството установява необходимостта от приблизителни счетоводни оценки (Вж.: Пар. 8(б))

- A16. Подготовката на финансовия отчет изисква ръководството да определи дали дадена операция, събитие или условие води до необходимостта от приблизителна счетоводна оценка, и дали всички необходими приблизителни счетоводни оценки са били признати, оценени и оповестени във финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A17. Установяването от страна на ръководството на операциите, събитията и условията, които водят до необходимостта от приблизителни счетоводни оценки, е вероятно да се базира върху:
- познанията на ръководството за бизнеса на предприятието и индустрията, в която то работи.
 - познанията на ръководството за изпълнението на бизнес стратегиите през настоящия период.
 - когато е приложимо, натрупаният опит на ръководството при изготвянето на финансовите отчети на предприятието в предходни периоди.

В тези случаи одиторът може да получи разбиране за това, как ръководството установява потребността от приблизителни счетоводни оценки, основно чрез проучващи запитвания към ръководството. В други случаи, когато управленският процес е по-структуриран, например, когато на ръководството официално е възложена функцията за управление на риска, одиторът може да изпълни процедури за оценка на риска, насочени към методите и практиките, следвани от ръководството, за периодичен преглед на ситуациите, които водят до приблизителни счетоводни оценки, и повторно преразглеждане и преценяване на приблизителните счетоводни оценки, ако е необходимо. Пълнотата на приблизителните счетоводни оценки често е важно съображение за одитора, особено когато става въпрос за приблизителни счетоводни оценки, свързани със задължения.

- A18. Разбирането на одитора за предприятието и неговата среда, получено по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска, заедно с останалите одиторски доказателства, получени в хода на одита, помагат

на одитора да установи ситуациите, или промените в ситуациите, които могат да доведат до необходимост от приблизителна счетоводна оценка.

A19. Проучващите запитвания на ръководството за промени в ситуациите могат да включват, например, запитвания дали:

- предприятието е участвало в нови видове операции, които могат да доведат до приблизителни счетоводни оценки.
- условията по операциите, които водят до приблизителни счетоводни оценки, са се променили.
- счетоводната политика, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки, се е променила в резултат от промени в изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане или по друга причина.
- настъпили са регулаторни или други промени извън контрола на ръководството, които могат да изискват от ръководството да преработи, или да направи нови, приблизителни счетоводни оценки.
- настъпили са нови условия или събития, които могат да доведат до необходимостта от нови или преработени приблизителни счетоводни оценки.

A20. В хода на одита одиторът може да установи операции, събития и условия, които водят до необходимостта от приблизителни счетоводни оценки, която ръководството не е успяло да идентифицира. МОС 315 разглежда обстоятелства, при които одиторът идентифицира рискове от съществени отклонения, които ръководството не е успяло да идентифицира, включително определяне дали е налице съществен недостатък във вътрешния контрол по отношение на процеса за оценка на риска в предприятието.¹¹

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A21. Получаването на разбиране за по-малки предприятия често е свързано с по-ниска степен на сложност, тъй като техните икономически дейности често са ограничени и операциите им не са толкова комплексни. Нещо повече, често едно лице, например собственикът-управител, установява необходимостта от приблизителна счетоводна оценка, и одиторът може да насочи своите запитвания по съответния начин към него.

¹¹ МОС 315, пар. 16.

Получаване на разбиране за това, как ръководството установява необходимостта от приблизителни счетоводни оценки (Вж.: Пар. 8(в))

A22. Изготвянето на финансовия отчет изисква ръководството да установи процеси за финансово отчитане при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, в това число и наличието на подходящ вътрешен контрол. Тези процеси включват следните:

- избор на подходяща счетоводна политика и предписание на процесите за изготвяне на приблизителни оценки, включително подходящи методи за изготвяне на приблизителни оценки или за оценяване, в това число, когато е приложимо, модели.
- разработване или идентифициране на съответни данни и предположения, които оказват влияние върху приблизителните счетоводни оценки.
- периодичен преглед на ситуациите, които водят до приблизителни счетоводни оценки, и повторно изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, когато е необходимо.

A23. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за това, как ръководството прави приблизителни счетоводни оценки, включват, например:

- видовете сметки или операции, за които се отнасят приблизителните счетоводни оценки (например, дали приблизителните счетоводни оценки възникват от отразяването на рутинни и повтарящи се операции или възникват в резултат от неповтарящи се или необичайни операции).
- дали и ако да, как, ръководството е използвало признатите техники за оценяване при изготвянето на конкретни приблизителни счетоводни оценки.
- дали приблизителните счетоводни оценки са направени въз основа на информацията, която е налична към дадена междинна дата и, ако да, дали и как ръководството е взело под внимание ефектите или събитията, операциите и промените в ситуациите, настъпили между тази дата и края на периода.

Методи на оценяване, включително използване на модели (Вж.: Пар. 8(в)(i))

A24. В някои случаи приложимата обща рамка за финансово отчитане може да предвижда метода за оценяване на приблизителна счетоводна оценка, например, конкретен модел, който трябва да бъде използван при оценяването на приблизителна оценка по справедлива стойност. В много случаи обаче, приложимата обща рамка за финансово отчитане не

предвижда метода на оценяване или може да посочва алтернативни методи на оценяване.

A25. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане не предвижда конкретен метод, който да бъде използван в дадената ситуация, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за метода, или, когато е приложимо, за модела, използван за изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, включват, например:

- как ръководството е взело под внимание естеството на актива или пасива, предмет на оценката, при избора на конкретен метод.
- дали предприятието работи в конкретна сфера на дейност, индустрия или среда, в която има обичайно използвани методи за изготвяне на конкретен вид приблизителна счетоводна оценка.

A26. Може да има по-големи рискове от съществени отклонения, например в случаите, при които ръководството е разработило вътрешно даден модел, който да се използва при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, или когато то се отклонява от метода, обичайно използван в конкретна индустрия или среда.

Съответни контроли (Вж.: Пар. 8(в)(ii))

A27. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за съответните контроли, включват, например, опитът и компетентността на лицата, които изготвят приблизителните счетоводни оценки, както и контроли, свързани със:

- начина, по който ръководството определя пълнотата, уместността и точността на данните, използвани при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки.
- прегледа и одобрението на приблизителните счетоводни оценки, включително предположенията или входящата информация, използвани при тяхното разработване, от подходящи нива на управление и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление.
- разделението на задълженията между лицата, обвързващи предприятието към основните операции и лицата, отговарящи за изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, включително дали възлагането на отговорностите отчита по подходящ начин характера на предприятието и неговите продукти или услуги (например, в случая на голяма финансова институция разделението на задълженията може да включва независима функция, която носи отговорност за определянето и потвърждаването на ценообразуването по справедлива стойност на собствените финансови продукти на предприятието, за което има назначен

персонал от физически лица, чието възнаграждение не е свързано с тези продукти).

A28. В зависимост от конкретната ситуация, други контроли могат да се окажат съответстващи за изготвянето на приблизителните счетоводни оценки. Например, ако предприятието използва специфични модели за изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, ръководството може да въведе специфични политики и процедури, ориентирани около тези модели. Съответните контроли могат да включват, например, тези, установени върху:

- проектирането и разработването, или избора, на конкретен модел за конкретна цел.
- използването на модела.
- поддръжката и периодичното потвърждение на целостта на модела.

Използване на експерти от страна на ръководството (Вж.: Пар. 8(в)(iii))

A29. Ръководството може да има, или предприятието може да назначи, лица, разполагащи с опит и компетентност, необходими за изготвянето на изискваните точкови приблизителни оценки. В някои случаи обаче, може да се наложи ръководството да назначи експерт, който да ги изготвя или да съдейства при тяхното изготвяне. Такава необходимост може да се появи, например, от:

- специализирания характер на въпроса, изискващ изготвянето на приблизителна оценка, например, оценяването на минерални или въгледородни запаси в добивните индустрии.
- техническия характер на моделите, които трябва да отговорят на съответните изисквания на приложимата обща рамка за финансово отчитане, какъвто може да бъде случаят при определени оценки по справедлива стойност.
- необичайния или рядко проявяващ се характер на условието, операцията или събитието, изискващи приблизителна счетоводна оценка.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A30. При по-малките предприятия ситуацията, изискващи приблизителна счетоводна оценка често са такива, че собственикът-управител е в състояние да направи необходимата точкова приблизителна оценка. В някои случаи обаче ще бъде необходим експерт. Дискусията със собственика-управител на ранен етап от одиторския процес за характера на всяка от приблизителните счетоводни оценки, пълнотата на изискваните приблизителни счетоводни оценки и адекватността на

процеса на оценка, може да помогне на собственика-управител да определи потребността от използването на експерт.

Предположения (Вж.: Пар. 8(в)(iv))

A31. Предположенията са неразделна част от приблизителните счетоводни оценки. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за предположенията, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки, включват например:

- естеството на предположенията, включително кои от предположенията е вероятно да бъдат съществени предположения.
- как ръководството оценява дали предположенията са съответстващи и пълни (тоест, че всички съответни променливи са били взети под внимание).
- когато е приложимо, как ръководството определя, че използваните предположения са вътрешно последователни.
- дали предположенията се отнасят до въпроси в рамките на контрола на ръководството (например, предположения за програмите за поддръжка, които могат да повлияят върху приблизителното оценяване на полезния живот на даден актив) и как кореспондират на бизнес плановете на предприятието и външната среда, или до въпроси, които са извън неговия контрол (например, предположения за лихвени проценти, нива на смъртност, потенциални съдебни или регулаторни действия, или променливостта и времето на възникване на бъдещите парични потоци).
- естеството и обхвата на документацията, ако има такава, подкрепяща предположенията.

Предположенията могат да бъдат направени или установени от експерт, в помощ на ръководството при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки. Тези предположения, когато бъдат използвани от ръководството, стават предположения на ръководството.

A32. В някои случаи предположенията могат да бъдат наричани входяща информация, например когато ръководството използва модел, за да изготви приблизителна счетоводна оценка, въпреки, че терминът ”входяща информация” може да се използва и за да посочи основните данни, до които се отнасят конкретните предположения.

A33. Ръководството може да подкрепи предположения с различни видове информация, получена от вътрешни и външни източници, упованието върху, и надеждността на които ще бъдат различни. В някои случаи предположенията могат да бъдат надеждно базирани върху приложима

информация, получена или от външни източници (например, публикувани лихвени проценти или други статистически данни), или от вътрешни източници (например, историческа информация или предишни ситуации, в които предприятието е попадало). В други случаи предположението може да бъде по-субективно, например, когато предприятието не разполага с опит или външни източници, от които да черпи информация.

A34. В случай на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, предположенията отразяват, или съответстват на това, което информирани, желаещи страни в справедлива и непринудителна сделка помежду им (понякога наричани "пазарни участници" или с друго равностойно определение) биха използвали при определянето на справедливата стойност при размяната на актив или уреждането на пасив. Специфичните предположения също варират в зависимост от характеристиките на актива или пасива, предмет на оценката, от използвания метод на оценка (например, пазарен подход или приходен подход) и от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A35. Във връзка с приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, предположенията или входящата информация се различават от гледна точка на техния източник и бази, както следва:

- (а) такива, които отразяват това, което пазарните участници биха използвали при определянето на цената на даден актив или пасив на базата на пазарните данни, получени от източници, които са независими от отчетната единица (понякога наричана „наблюдаема входяща информация” или с друго равностойно определение).
- (б) такива, които отразяват собствените преценки на предприятието за това, какви предположения пазарните участници биха използвали при определянето на цената на актив или пасив на базата на най-добрата информация, която е налична в конкретната ситуация (понякога наричана „ненаблюдаема входяща информация” или с друго равностойно определение).

На практика обаче, разликата между (а) и (б) не винаги е ясна. Нещо повече, може да е необходимо ръководството да избира измежду редица различни предположения, използвани от различни пазарни участници.

A36. Степента на субективност, като например дали дадено предположение или входяща информация са наблюдаеми, оказва влияние върху степента на несигурност на приблизителното оценяване и оттам, върху оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения за конкретна приблизителна счетоводна оценка.

Промени в методите за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки (Вж.: Пар. 8(в)(v))

A37. При оценяването как ръководството изготвя приблизителните счетоводни оценки, одиторът следва да разбере дали е имало или дали е трябвало да има промяна в методите за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки спрямо предходния период. Може да се наложи конкретният метод за приблизително оценяване да бъде променен в отговор на промени в средата или в ситуацията, засягащи предприятието, или в изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Ако ръководството е променило метода за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка, важно е то да може да демонстрира, че новият метод е по-подходящ или че е в отговор на такива промени. Например, ако ръководството промени базата за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки от подход, основан на текущи пазарни цени към подход, основан на използването на модели, одиторът проверява дали предположенията на ръководството за пазара са разумни в светлината на икономическата ситуация.

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж.: Пар. 8(в)(vi))

A38. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за това дали, и ако да, как, ръководството е оценило ефекта от несигурността на приблизителното оценяване, включват, например:

- дали и ако да, как, ръководството е отчетло алтернативни предположения или резултати от, например, провеждането на анализ на чувствителността, за да определи ефекта от промените в предположенията върху дадена приблизителна счетоводна оценка.
- как ръководството определя приблизителната счетоводна оценка, когато анализът сочи редица възможни варианти на резултати.
- дали ръководството текущо наблюдава резултата от приблизителните счетоводни оценки, направени в предходния период, и дали ръководството е отговорило по подходящ начин на резултата от тази мониторингова процедура.

Преглед на приблизителни счетоводни оценки от предходния период (Вж.: Пар. 9)

A39. Фактическият резултатът на приблизителна счетоводна оценка често ще се различава от приблизителната счетоводна оценка, призната във финансовия отчет за предходния период. Като изпълнява процедури за оценка на риска с цел установяването и разбирането на причините за тези разлики, одиторът може да получи:

- информация за ефективността на процеса, използван от ръководството за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки през предходния период, от която одиторът може да прецени

вероятната ефективност на настоящия процес, прилаган от ръководството.

- одиторски доказателства, които се отнасят до повторната оценка, в текущия период, на приблизителни счетоводни оценки от предходния период.
- одиторски доказателства за въпроси, като например несигурност на приблизителното оценяване, които може да се наложи да бъде оповестени във финансовия отчет.

A40. Прегледът на приблизителните счетоводни оценки от предходния период може да помогне на одитора, в текущия период, да идентифицира ситуации или условия, които повишават податливостта на приблизителните счетоводни оценки към, или сочат наличието на, възможна предубеденост от страна на ръководството. Професионалният скептицизъм на одитора помага при установяването на такива ситуации или условия, както и при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

A41. МОС 240¹² изисква провеждането и на ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществени приблизителни счетоводни оценки. Този преглед се прави като част от изискването към одитора да разработи и изпълни процедури за преглед на приблизителни счетоводни оценки с цел установяване на наличието на предубеденост, което би могло да представлява риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, в отговор на рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството. В практически аспект, прегледът от страна на одитора на приблизителните счетоводни оценки от предходния период, като процедура за оценка на риска в съответствие с настоящия МОС, може да се проведе заедно с прегледа, изискван от МОС 240.

A42. Одиторът може да прецени дали е необходим по-подробен преглед за тези приблизителни счетоводни оценки, които са определени по време на одита на предходния период като отличаващи се с най-висока несигурност на приблизителното оценяване, или за тези приблизителни счетоводни оценки, които са се променили съществено спрямо предходния период. От друга страна, например, за приблизителни счетоводни оценки, които възникват от отчитането на рутинни и повтарящи се операции, одиторът може да прецени дали прилагането на аналитични процедури като процедури за оценка на риска е достатъчно за целите на прегледа.

¹² МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”, параграф 32(б)(ii).

- А43. За приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и други приблизителни счетоводни оценки на база на съществуващите условия към датата на оценяване, може да е налице по-голяма разлика между справедливата стойност, призната във финансовия отчет за предходния период, и резултата или сумата, която е била оценена повторно - за целите на текущия период. Това е така, защото целта на оценяването на такива приблизителни счетоводни оценки е свързана с възприятие за стойността към определен период от време, което може да се промени съществено и бързо с промяната на средата, в която предприятието функционира. Следователно, одиторът може да фокусира прегледа върху получаването на информация, която би била уместна за установяването и оценяването на рисковете от съществени отклонения. Например, в някои случаи получаването на разбиране за промените в предположенията на пазарните участници, които оказват влияние върху резултата на приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност от предходния период, може да доведе и малко вероятно до уместна информация за целите на одита. Ако това е така, тогава разглеждането от страна на одитора на резултата от приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност от предходния период може да бъде насочено преди всичко към получаването на разбиране за ефективността на предишния процес на оценяване, прилаган от ръководството, тоест, опита на ръководството, от където одиторът може да прецени вероятната ефективност на процеса, използван от ръководството в текущия период.
- А44. Разликата между резултата на приблизителната счетоводна оценка и сумата, призната във финансовия отчет за предходния период, не е задължително да представлява отклонение на финансовия отчет за предходния период. Тя обаче, би могла да бъде такова ако, например, разликата произтича от информация, която е била на разположение на ръководството в момента на приключване на финансовия отчет за предходния период, или за която би могло разумно да се очаква да е била получена и взета под внимание при изготвянето и представянето на този финансов отчет. Много общи рамки за финансово отчитане съдържат насоки за разграничаването на промени в приблизителните счетоводни оценки, които представляват отклонения, и на промени, които не са такива, и за счетоводното третиране, което трябва да бъде приложено.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж.: Пар. 10)

- А45. Степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързано с приблизителната счетоводна оценка, може да се повлияе от фактори, като:
- степента, до която приблизителната счетоводна оценка зависи от субективна преценка.

- чувствителността на приблизителната счетоводна оценка към промени в предположенията.
- наличието на признати техники за оценяване, които могат да смекчат несигурността на приблизителното оценяване (въпреки, че независимо от това обстоятелство субективността на използваните предположения може да доведе до несигурност на приблизителното оценяване).
- дължината на прогнозния период и уместността на данните, получени от минали събития за прогнозиране на бъдещи събития.
- наличието на надеждни данни от външни източници.
- степента, в която приблизителната счетоводна оценка се базира върху наблюдаема или ненаблюдаема входяща информация.

Степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързано с приблизителната счетоводна оценка, може да повлияе върху податливостта на приблизителната оценка към предубеденост.

A46. Въпросите, които одиторът взема под внимание при оценяването на рисковете от съществено отклонение, може да включват и следните:

- действителния или очакван магнитут на приблизителната счетоводна оценка.
- отчетената сума на приблизителната счетоводна оценка (тоест, точкова приблизителната оценка на ръководството) във връзка със сумата, която одиторът очаква да бъде записана.
- дали ръководството е използвало експерт при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка.
- резултатът от прегледа на приблизителните счетоводни оценки от предходен период.

Висока несигурност на приблизителното оценяване и съществени рискове (Вж.: Пар. 11)

A47. Примери на приблизителни счетоводни оценки, които могат да се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване, включват следните:

- приблизителни счетоводни оценки, които са силно зависими от субективна преценка, например, преценки за резултата от нерешени съдебни спорове или за сумата и времето на възникване на бъдещи парични потоци, зависещи от несигурни събития за много години напред в бъдещето.

- приблизителни счетоводни оценки, които не са изчислени с използването на признати техники за оценяване.
- приблизителни счетоводни оценки, при които резултатите от прегледа от страна на одитора на подобни приблизителни счетоводни оценки, направени във финансовия отчет за предходния период, сочат съществени разлики между първоначалните приблизителни счетоводни оценки и действителния резултат.
- приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, за които се използва строго специализиран, разработен от предприятието модел, и за които няма наблюдаема входяща информация.

- A48. Очевидно несъществена приблизителна счетоводна оценка може да има потенциал да доведе до съществено отклонение, поради несигурността на приблизителното оценяване, свързано с изготвянето на приблизителната оценка; тоест, размерът на сумата, призната или оповестена във финансовия отчет за приблизителната счетоводна оценка може да не е показател за свързаната с нея несигурност на приблизителното оценяване.
- A49. При някои обстоятелства несигурността на приблизителното оценяване е толкова висока, че изготвянето на разумна приблизителна счетоводна оценка може да не е възможно. Следователно, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да изключи признаването на обекта във финансовия отчет или неговото оценяване по справедлива стойност. В тези случаи съществените рискове са свързани не само с това, дали приблизителната счетоводна оценка трябва да бъде призната или дали трябва да бъде посочена по справедлива стойност, но и с адекватността на оповестяванията. Във връзка с тези приблизителни счетоводни оценки, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да изисква оповестяване както на приблизителните счетоводни оценки, така и на високата несигурност на приблизителното оценяване, свързана с тях (вж. параграфи A120 – A123).
- A50. Ако одиторът определи, че приблизителната счетоводна оценка води до съществен риск, той следва да получи разбиране за контролите на предприятието, включително за контролните дейности¹³.
- A51. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване на приблизителната счетоводна оценка може да повдигне съществени съмнения относно способността на предприятието да продължи като

¹³ МОС 315, параграф 29.

действащо предприятие. МОС 570¹⁴ установява изискванията и предоставя насоки за действие при такива ситуации.

Отговори на оценените рискове от съществени отклонения (Вж.: Пар. 12)

A52. МОС 330 изисква от одитора да разработи и изпълни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществени отклонения във връзка с приблизителните счетоводни оценки на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.¹⁵ Параграфи A53-A115 се фокусират върху конкретните отговори само на ниво твърдение за вярност.

Прилагане на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж.: Пар. 12(a))

A53. Много общи рамки за финансово отчитане предвиждат определени условия за признаване на приблизителни счетоводни оценки и посочват методите за тяхното изготвяне, както и необходимите оповестявания. Тези изисквания могат да бъдат сложни и да изискват прилагането на субективна преценка. На базата на полученото разбиране при изпълнението на процедури за оценка на риска, изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, която може да бъде податлива на неправилно прилагане или различни тълкувания, стават фокус на вниманието на одитора.

A54. Определянето дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане се базира отчасти на разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира. Например оценяването на справедливата стойност на някои обекти, като например нематериални активи, придобити в бизнескомбинация, може да е свързано със специални съображения, които се влияят от характера на предприятието и неговата дейност.

A55. В някои ситуации могат да бъдат необходими допълнителни одиторски процедури, като например проверка от одитора на настоящото физическо състояние на актива, за да се определи дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A56. Прилагането на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква от ръководството да вземе под внимание средата или ситуацията, която оказва влияние върху предприятието. Например, въвеждането на активен пазар на определен клас актив или пасив може да

¹⁴ МОС 570 „Действащо предприятие”.

¹⁵ МОС 330, параграфи 5-6.

сочи, че използването на дисконтирани парични потоци за приблизителното оценяване на справедливата стойност на този актив или пасив вече не е подходящо.

Последователност на методите и база за промени (Вж.: Пар. 12(б))

- A57. Разглеждането от страна на одитора на промяна в приблизителната счетоводна оценка или в метода за нейното изготвяне спрямо предходния период е важно, защото промяна, която не е базирана върху промяна в ситуацията или върху нова информация, се счита за произволна. Резултат от случайните промени в приблизителната счетоводна оценка са финансови отчети с непоследователно определени и изготвени показатели, което с течение на времето може да доведе до отклонения във финансовия отчет или да бъде индикатор за възможна предубеденост от страна на ръководството.
- A58. Ръководството често е в състояние да посочи добра причина за промяна на приблизителната счетоводна оценка или на метода за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка от един период в друг на базата на промяна в ситуацията. Какво представлява добра причина и адекватността на подкрепата за твърдение на ръководството, че е имало промяна в обстоятелствата, която гарантира промяна в приблизителната счетоводна оценка или в метода за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са въпрос на преценка.

Отговори на оценените рискове от съществени отклонения (Вж.: Пар. 13)

- A59. Решението на одитора за това кой отговор, индивидуално или в комбинация, от посочените в параграф 13, да приложи в отговор на рисковете от съществени отклонения, може да бъде повлияно от такива въпроси, като:
- характер на приблизителната счетоводна оценка, включително дали произтича от рутинни или нерутинни операции.
 - дали се очаква процедурата(те) реално да предостави(ят) на одитора достатъчни и уместни одиторски доказателства.
 - оцененият риск от съществени отклонения, включително дали оцененият риск е съществен риск.
- A60. Например, когато се оценява разумността на провизията за обезценка на трудносъбираеми вземания, ефективна процедура за одитора може да бъде извършването на преглед на последващото събиране на паричните средства в комбинация с други процедури. Когато несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителна счетоводна оценка, е висока, например, приблизителната счетоводна оценка е базирана на собствен модел, за който има ненаблюдаема входяща

информация, може да е необходима комбинация от отговори на оценените рискове в параграф 13, за да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства.

- A61. Допълнителни насоки, обясняващи ситуациите, при които всеки един от отговорите може да бъде подходящ, са дадени в параграфи A62-A95.

Събития, настъпили до датата на одиторския доклад (Вж.: Пар. 13(a))

- A62. Определяне дали събития, настъпили до датата на одиторския доклад, осигуряващи одиторски доказателства за приблизителната счетоводна оценка, могат да бъдат подходящ отговор, когато такива събития се очаква да:

- Настъпят; и
- Предоставят одиторски доказателства, които потвърждават или противоречат на приблизителната счетоводна оценка.

- A63. Събития, настъпили до датата на одиторския доклад, може понякога да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за приблизителната счетоводна оценка. Например продажбата на всички запаси от заменян продукт скоро след края на периода може да предостави одиторски доказателства, свързани с оценяването на неговата нетна реализуема стойност. В тези случаи може да не е необходимо да се изпълняват допълнителни одиторски процедури за приблизителната счетоводна оценка, при условие, че бъдат получени достатъчни и уместни доказателства за тези събития.

- A64. За някои приблизителни счетоводни оценки събитията, настъпили до датата на одиторския доклад, е малко вероятно да предоставят одиторски доказателства за приблизителната счетоводна оценка. Например, условията или събитията, свързани с някои приблизителни счетоводни оценки, се развиват само в течение на по-удължен период. Също така, поради целта за оценяване на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, информацията след края на периода може да не отразява събитията или условията, съществуващи към датата на баланса и следователно, може да не бъде уместна за оценяването на приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност. Параграф 13 посочва и други отговори на рисковете от съществени отклонения, които одиторът може да приеме.

- A65. В някои случаи, събитията, които противоречат на приблизителната счетоводна оценка, могат да сочат, че ръководството прилага неефективни процеси за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки или че е налице предубеденост на ръководството при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки.

А66. Въпреки, че одиторът може да реши да не приеме този подход във връзка с конкретни приблизителни счетоводни оценки, от одитора се изисква да спазва МОС 560.¹⁶ От одитора се изисква да изпълни одиторски процедури, разработени за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет, са били установени¹⁷ и отразени по подходящ начин във финансовия отчет.¹⁸ Тъй като оценяването на много приблизителни счетоводни оценки, различни от приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, обикновено зависи от резултата от бъдещи условия, операции или събития, работата на одитора в съответствие с МОС 560 е особено уместна.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

А67. Когато периодът между датата на баланса и датата на одиторския доклад е по-дълъг, прегледът от страна на одитора на събитията в този период може да бъде ефективен отговор за приблизителни счетоводни оценки, различни от приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност. Това може особено да бъде валидно за някои по-малки, управлявани от собственика предприятия, особено когато ръководството не разполага с формализирани процедури за контрол на приблизителните счетоводни оценки.

Тестване как ръководството изготвя приблизителна счетоводна оценка (Вж.: Пар. 13(б))

А68. Тестването на начина, по който ръководството изготвя дадена приблизителната счетоводна оценка и на данните, върху които тя се базира, може да бъде подходящ отговор, когато тази оценка е приблизителна счетоводна оценка по справедлива стойност, разработена на базата на модел, който използва наблюдаема и ненаблюдаема входяща информация. То може да бъде подходящо и когато, например:

- приблизителната счетоводна оценка се получава в резултат от рутинната обработка на информацията от счетоводната система на предприятието.
- прегледът от страна на одитора на подобни приблизителни счетоводни оценки, направени във финансовия отчет за предходния

¹⁶ МОС 560 „Последващи събития“.

¹⁷ МОС 560 , параграф 6.

¹⁸ МОС 560, параграф 7.

период, предполага, че процесът през текущия период, използван от ръководството, е вероятно да бъде ефективен.

- приблизителната счетоводна оценка се базира на голяма популация от обекти със сходен характер, които взети поотделно не са съществени.

A69. Тестването на начина, по който ръководството изготвя дадена приблизителна счетоводна оценка, може да включва, например:

- тестване на степенята, до която данните, на които се базира приблизителната счетоводна оценка, са точни, пълни и съответстващи, и дали приблизителната счетоводна оценка е била надлежно определена при използването на такива данни и предположения на ръководството.
- разглеждане на източника, уместността и надеждността на външните данни или информация, включително тези, получени от външен експерт, ангажиран от ръководството да съдейства при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка.
- преизчисляване на приблизителната счетоводна оценка и преглед на информацията за приблизителната счетоводна оценка за вътрешна съгласуваност и последователност.
- разглеждане на процесите на преглед и одобрение от страна на ръководството.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A70. В по-малките предприятия, процесите за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки е вероятно да бъдат по-малко структурирани и формализирани в сравнение с по-големите предприятия. По-малките предприятия с активно участие на ръководството може да не разполагат с обширни описания на счетоводните процедури, усъвършенствани и сложни счетоводни записвания, или писмени политики. Дори ако предприятието няма формално установен процес, това не означава, че ръководството не е в състояние да предостави база, върху която одиторът да може да тества дадена приблизителна счетоводна оценка.

Оценка на метода на оценяване (Вж.: Пар. 13(б)(i))

A71. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане не предписва метода за оценяване, определянето дали използваният метод, включително всякакъв приложим модел, са подходящи за конкретната ситуация, е въпрос на професионална преценка.

A72. За тази цел, въпросите, които одиторът може да разгледа, включват, например, дали:

- аргументите на ръководството за избрания метод са разумни.
- ръководството е оценило достатъчно добре и прилага по подходящ начин критериите, ако има такива, предвидени в приложимата обща рамка за финансово отчитане в подкрепа на избрания метод.
- методът е подходящ за конкретната ситуация, като се имат предвид естеството на актива или пасива, предмет на оценката, и спрямо изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, отнасящи се за приблизителните счетоводни оценки.
- методът е подходящ във връзка с дейността, индустрията (отрасъла) и средата, в които предприятието функционира.

A73. В някои случаи ръководството може да е определило, че различните методи водят до интервал, обхващащ съществено различни приблизителни оценки. В тези случаи, получаването на разбиране за това, как предприятието е проучило причините за тези разлики може да помогне на одитора да оцени доколко избраният метод е подходящ.

Оценяване употребата на модели

A74. В някои случаи, особено когато прави приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, ръководството може да използва модел. Дали използваният модел е подходящ за конкретната ситуация може да зависи от редица фактори, като характер на предприятието и неговата среда, включително на индустрията (отрасъла), в която то функционира, и от конкретния актив или пасив, предмет на оценяването.

A75. Обхватът, в който посочените по-долу съображения са съответстващи, зависи от различните ситуации, включително от това дали моделът е достъпен за търговско ползване в конкретен сектор или индустрия (отрасъл), или е собствен модел. В някои случаи предприятието може да използва експерт за разработване и тестване на даден модел.

A76. В зависимост от ситуацията, въпросите, които одиторът също може да вземе под внимание при тестването на модела включват, например, дали:

- моделът е потвърден (валидиран) преди употребата му, с периодични прегледи, които да гарантират, че той все още е подходящ за целевото му предназначение. Процесът на потвърждение от предприятието може да включва оценка на:
 - О теоретичната стабилност и математическата цялост на модела, включително доколко подходящи са параметрите на модела.
 - О Съгласуваността, последователността и пълнотата на входящата информация в модела спрямо пазарните практики.

О резултата от модела спрямо действителните операции и резултати.

- налице са подходящи политики и процедури за промяна в контрола.
- моделът периодично се коригира и тества за валидност, особено когато входящата информация е субективна.
- в резултатите от модела се нанасят корекции, включително в случай на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, независимо дали тези корекции отразяват предположенията, които пазарните участници биха използвали в подобни ситуации.
- моделът е документиран по подходящ начин, включително целевото предназначение и ограничения на модела, и основните му параметри, необходимата входяща информация и резултатите от всякакви проведени анализи за потвърждение (валидиране).

Предположения, използвани от ръководството (Вж.: Пар. 13(б)(ii))

A77. Оценката на одитора на предположенията, използвани от ръководството, се базира само върху информацията, която е на разположение на одитора в момента на одита. Одиторските процедури, отнасящи се до предположенията на ръководството, се изпълняват в контекста на одита на финансовия отчет на предприятието, а не за целите на изразяване на мнение върху самите предположения.

A78. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при оценяването на разумността на предположенията, използвани от ръководството, включват, например:

- дали отделните предположения изглеждат разумни.
- дали предположенията са взаимозависими и вътрешно съгласувани и последователни.
- дали предположенията изглеждат разумни, когато се разглеждат заедно или във връзка с други предположения, било за тази приблизителна счетоводна оценка, или за други приблизителни счетоводни оценки.
- в случай на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, дали предположенията отразяват по подходящ начин наблюдаеми пазарни предположения.

A79. Предположенията, на които се базират приблизителните счетоводни оценки, могат да отразяват това, което ръководството очаква да бъде резултатът от конкретни цели и стратегии. В тези случаи одиторът може

да изпълни одиторски процедури, за да оцени разумността на тези предположения, като вземе под внимание, например, дали предположенията съответстват на:

- общата икономическа среда и икономическата ситуация на предприятието.
- плановете на предприятието.
- предположенията, направени в предходни периоди, ако е уместно.
- опитът на, или предходни условия, изпитани от предприятието, до степента, до която тази историческа информация може да бъде считана за представителна за бъдещи условия или събития.
- други предположения, използвани от ръководството във връзка с финансовия отчет.

A80. Разумността на използваните предположения може да зависи от намерението и способността на ръководството да предприеме определен курс на действие. Ръководството често документира планове и намерения, съответстващи за конкретни активи или пасиви, а и общата рамка за финансово отчитане може да изисква от него да направи това. Въпреки, че обхватът на одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени относно намерението и способността на ръководството, е въпрос на професионална оценка, процедурите на одитора могат да включват следното:

- преглед на историята на ръководството от гледна точка на изпълнение на декларираните от него намерения.
- преглед на писмените планове и друга документация, включително, когато е приложимо, официално одобрени бюджети, оторизации или протоколи.
- запитване към ръководството за неговите причини за предприемане на конкретен курс на действие.
- преглед на събития, настъпили след датата на финансовия отчет и до датата на одиторския доклад.
- оценка на способността на предприятието да предприеме конкретен курс на действие, като се има предвид икономическата ситуация, в която се намира предприятието, включително ефектите от настоящите му твърди ангажименти.

Определени общи рамки за финансово отчитане обаче може да не позволяват намеренията или плановете на ръководството да бъдат вземани под внимание при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка. Това често е случаят при приблизителните счетоводни оценки по

справедлива стойност, тъй като техните цели за оценяване изискват предположенията да отразяват тези, използвани от пазарните участници.

A81. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при оценяването на разумността на предположенията, използвани от ръководството, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, в допълнение към тези, обсъдени по-горе, когато е приложимо, може да включват, например:

- когато е уместно, дали и ако да, как, ръководството е включило специфичната за пазара входяща информация при разработването на предположенията.
- дали предположенията съответстват на наблюдаемите пазарни условия и характеристиките на актива или пасива, оценяван по справедлива стойност.
- дали източниците на предположения за пазарните участници са съответстващи и надеждни, и как ръководството е избрало предположенията, които ще използва, когато са налице редица различни предположения на пазарни участници.
- когато е уместно, дали и ако да, как, ръководството взема под внимание предположения, използвани във, или информация за съпоставими операции, активи или пасиви.

A82. В допълнение, приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност могат да включват наблюдаема входяща информация, както и ненаблюдаема входяща информация. Когато приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност се базират на ненаблюдаема входяща информация, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание, включват, например, как ръководството подкрепя (с доказателства) следното:

- установяването на характеристиките на пазарните участници, имащи отношение към дадената приблизителна счетоводна оценка.
- модификациите, които е направило в собствените си предположения, за да отрази своето виждане за предположенията, които пазарните участници биха използвали.
- дали е включило най-добрата информация, която е налична в конкретната ситуация.
- когато е приложимо, как неговите предположения вземат под внимание съпоставими операции, активи или пасиви.

Ако има ненаблюдаема входяща информация, по-вероятно е да се наложи оценката на одитора за предположенията да се комбинира с други отговори на оценените рискове в параграф 13, за да се получат

достатъчни и уместни одиторски доказателства. В тези случаи може да е необходимо одиторът да изпълни други одиторски процедури, например да провери документацията, подкрепяща прегледа и одобряването на дадена приблизителна счетоводна оценка от съответните нива на управление и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление.

- A83. При оценката на разумността на предположенията, подкрепящи приблизителната счетоводна оценка, одиторът може да установи наличието на едно или повече съществени предположения. Ако е така, това може да сочи, че приблизителната счетоводна оценка се отличава с висока несигурност на приблизителното оценяване и следователно може да доведе до съществен риск. Допълнителните отговори на съществени рискове са описани в параграфи A102-A115.

Тестване на оперативната ефективност на контролите (Вж.: Пар. 13(в))

- A84. Тестването на оперативната ефективност на контролите за това как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, може да бъде подходящ отговор, когато процесът на ръководството е бил добре разработен, изпълнен и поддържан, например:

- налице са контроли за преглед и одобряване на приблизителните счетоводни оценки по съответни нива на ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление.
- приблизителната счетоводна оценка се получава в резултат от рутинната обработка на информацията от счетоводната система на предприятието.

- A85. Тестване на оперативната ефективност на контролите се изисква, когато:

- (а) оценката на одитора за риска от съществено отклонение на ниво твърдение за вярност включва очакването, че контролите на даден процес функционират ефективно; или
- (б) взети сами за себе си, процедурите по същество не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност¹⁹.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

- A86. В по-малките предприятия може да са налице контроли върху процеса на изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, но формалността, с която те се прилагат, е различна. Нещо повече, по-малките предприятия могат да определят, че дадени видове контроли не са необходими, поради активното участие на ръководството в процеса на изготвяне на финансови

¹⁹ МОС 330 , параграф 8.

отчети. В случай на много малки предприятия обаче, може да няма множество контроли, които одиторът да може да установи. Поради това, отговорът на одитора на оценените рискове е вероятно да бъде съществено важен по същество, като одиторът използва един или повече от другите отговори в параграф 13.

Разработване на точкова приблизителна оценка (Вж.: Пар. 13(г))

A87. Разработването на точкова приблизителна оценка или на диапазон, за да се оцени точковата приблизителна оценка на ръководството, може да бъде подходящ отговор когато, например:

- приблизителната счетоводна оценка не е получена в резултат от рутинната обработка на информацията от счетоводната система.
- прегледът от страна на одитора на подобни приблизителни счетоводни оценки, направени във финансовия отчет за предходния период предполага, че процесът през текущия период, използван от ръководството, не е вероятно да бъде ефективен.
- контролите на предприятието в рамките и върху процесите за определяне на приблизителни счетоводни оценки от страна на ръководството, не са добре разработени или не са надлежно изпълнени.
- събитията или операциите между края на периода и датата на одиторския доклад противоречат на точковата приблизителна оценка на ръководството .
- има алтернативни източници на уместна информация, които са на разположение на одитора и които могат да бъдат използвани при изготвянето на точкова или интервална приблизителна оценка .

A88. Дори когато контролите на предприятието са добре разработени и надлежно внедрени за функциониране, разработването на точкова или интервална приблизителна оценка може да бъде ефективен или ефикасен отговор на оценените рискове. В други ситуации одиторът може да разглежда този подход като част от определянето дали са необходими допълнителни процедури и ако да, техният характер и обхват.

A89. Подходът, възприет от одитора при разработването точкова или интервална приблизителна оценка , може да варира на базата на това, което се счита за най-ефективно в конкретната ситуация. Например одиторът може първоначално да разработи предварителна точкова приблизителна оценка и след това да определи чувствителността към промени в предположенията, за да установи диапазона, с който да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството. Като алтернатива, одиторът може да започне с разработването на диапазон за целите на определянето, когато това е възможно, на точкова приблизителна оценка.

- A90. Способността на одитора да изготви точкова приблизителна оценка, за разлика от диапазон, зависи от няколко фактора, включително от използвания модел, естеството и обхвата на наличната информация и несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка. Нещо повече, решението за разработване на точкова или интервална приблизителна оценка може да бъде повлияно от приложимата обща рамка за финансово отчитане, която може да предписва точкова приблизителна оценка, която да се използва, след разглеждането на алтернативните резултати и предположения, или да предписва конкретен метод за оценяване (например използването на дисконтирана, претеглена през вероятността, очаквана стойност).
- A91. Одиторът може да разработи точкова или интервална приблизителна оценка по различни начини, например като:
- използва модел, например такъв, който е търговски достъпен за ползване в конкретен сектор или индустрия (отрасъл), или собствен, или разработен от одитора модел.
 - доразвиване на съображенията на ръководството във връзка с алтернативни предположения или резултати, например, чрез въвеждането на различен комплект от предположения.
 - назначаване или ангажиране на лице със специални експертни умения, което да разработи или изпълни модела, или да предостави съответни предположения.
 - препратка към други съпоставими условия, операции или събития, или, когато е уместно, пазари за съпоставими активи или пасиви.

Разбиране на предположенията или на метода, използвани от ръководството (Вж.: Пар. 13(г)(i))

- A92. Когато одиторът изготвя точкова или интервална приблизителна оценка, и използва предположения или метод, различни от тези, използвани от ръководството, параграф 13(г)(i) изисква от одитора да получи достатъчно разбиране за предположенията или метода, използвани от ръководството при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Това разбиране предоставя на одитора информация, която може да бъде уместна за одитора, за разработването на подходяща точкова или интервална приблизителна оценка. В допълнение, то помага на одитора да разбере и оцени всякакви съществени разлики спрямо точковата приблизителна оценка на ръководството. Например, може да възникне разлика, тъй като одиторът е използвал различни, но равностойно валидни, предположения спрямо тези, използвани от ръководството. Това може да разкрие, че приблизителната счетоводна оценка е силно чувствителна към определени предположения и поради това е предмет на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, което сочи,

че приблизителната счетоводна оценка може да представлява съществен риск. По същия начин, разлика може да възникне в резултат от фактическа грешка, направена от ръководството. В зависимост от обстоятелствата, одиторът може да сметне за полезно, при формирането и достигането до заключения, да обсъди с ръководството базата за използваните предположения и тяхната валидност, и разликата, ако има такава, в подхода, възприет при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка.

Стесняване на диапазона (Вж.: Пар. 13(г)(ii))

- A93. Когато одиторът заключи, че е подходящо да използва диапазон за оценката на разумността на точковата приблизителна оценка на ръководството (одиторски диапазон), параграф 13(г)(ii) изисква този диапазон да включва всички „разумни резултати“, а не всички възможни резултати. За да бъде полезен, диапазонът не може да бъде такъв, който да включва всички възможни резултати, тъй като такъв един диапазон би бил твърде широк, за да бъде ефективен за целите на одита. Одиторският диапазон е полезен и ефективен, когато е достатъчно тесен, за да позволи на одитора да направи заключение дали приблизителната счетоводна оценка съдържа отклонения.
- A94. Обикновено диапазон, който е бил стеснен, за да бъде равен или по-малък от съществеността на изпълнението, е подходящ за целите на оценяване на разумността на точковата приблизителна оценка на ръководството. В някои индустрии (отрасли) обаче, може да не бъде възможно диапазонът да бъде стеснен под такава сума. Това не е задължително да попречи на признаването на приблизителната счетоводна оценка. То обаче може да посочи, че несигурността на приблизителното оценяване, свързано с приблизителната счетоводна оценка, е такава, че води до съществен риск. Допълнителните отговори на съществени рискове са описани в параграфи A102-A115.
- A95. Стесняването на диапазона до позиция, при която всички резултати в даден диапазон се считат за разумни, може да бъде постигнато посредством:
- (а) елиминиране от обхвата на диапазона на резултатите в двете му крайни точки, които според одитора е малко вероятно да възникнат; и
 - (б) продължаване стесняването на диапазона, въз основа на наличните одиторски доказателства, до момента, в който одиторът заключи, че всички резултати в диапазона се считат за разумни. В някои редки случаи одиторът може да бъде в състояние да стеснява обхвата на диапазона до тогава, докато одиторските доказателства посочат точковата приблизителна оценка.

Обмисляне дали са необходими специализирани умения или познания (Вж.: Пар. 14)

A96. При планирането на одита одиторът следва да удостовери естеството, времето на изпълнение и степента на обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на одиторския ангажимент.²⁰ Това може да включва, ако е необходимо, участието на лица, притежаващи специализирани умения или познания. В допълнение, МОС 220 изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да бъде удовлетворен, че екипът по ангажимента и всякакви външни експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, притежават съвместно подходящите компетентност и способности за да изпълнят одиторския ангажимент.²¹ В хода на одита на приблизителните счетоводни оценки одиторът може да установи, в светлината на опита на одитора и обстоятелствата, свързани с ангажимента, необходимост от специализирани умения или познания, които да бъдат приложени във връзка с един или повече аспекти на приблизителните счетоводни оценки.

A97. Въпросите, които могат да окажат влияние върху разглеждането от страна на одитора на изискването за специализирани умения или познания, включват, например:

- характера на основния актив, пасив или компонент на собствения капитал в даден бизнес или индустрия (например, минерални находища, селскостопански активи, сложни финансови инструменти).
- висока степен на несигурност на приблизителното оценяване.
- извършват се сложни изчисления или се използват специализирани модели, например, когато се определят справедливите стойности при липсата на наблюдаем пазар.
- комплексността на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, свързана с приблизителните счетоводни оценки, включително дали има области, за които се знае, че са предмет на различни тълкувания или практиката е непоследователна или в процес на развитие.
- процедурите, които одиторът възнамерява да приложи в отговор на оценените рискове.

A98. За болшинството от приблизителните счетоводни оценки, където има несигурност на приблизителното оценяване, е малко вероятно да бъдат необходими специализирани умения или познания. Например, малко

²⁰ МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети", параграф 8(д).

²¹ МОС 220 "Контрол върху качеството на одити на финансови отчети", параграф 14.

вероятно е специализирани умения или познания да бъдат необходими за одитора, за да оцени провизията за обезценка на трудносъбираеми вземания.

A99. Одиторът обаче може да не притежава специализираните умения или познания, които са необходими в случаите, когато разглежданият въпрос е в област, различна от счетоводството или одита, и може да се наложи да ги получи от експерт. МОС 620²² установява изисквания и предоставя насоки при определянето на необходимостта да се назначи или ангажира експерт към одитора, както и отговорностите на одитора при използването на работата на експерта.

A100. В допълнение, в някои случаи, одиторът може да заключи, че е необходимо да получи специализирани умения или познания, свързани с конкретни области от счетоводството или одита. Одиторската фирма може да назначи лица с такива умения или познания или да ги ангажира от външна организация, извън одиторската фирма. Когато тези лица извършват одиторски процедури по ангажимента, те стават част от екипа по ангажимента и съответно, са предмет на изискванията в МОС 220.

A101. В зависимост от разбирането на одитора и опита от работата с експерти на одитора, или с тези други лица със специализирани умения или познания, одиторът може да сметне за необходимо да обсъди въпроси, като например изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, с ангажираните лица, за да установи дали тяхната работа е уместна за целите на одита.

Допълнителни процедури по същество в отговор на съществени рискове (Вж.: Пар. 15)

A102. При одита на приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, допълнителните процедури по същество на одитора са фокусирани върху оценяването:

- (а) на начина, по който ръководството е определило ефекта от несигурността на приблизителното оценяване върху дадена приблизителна счетоводна оценка и ефекта, който тази несигурност може да има върху това, дали е подходящо приблизителната счетоводна оценка да бъде призната във финансовия отчет; и
- (б) адекватността на свързаните с това оповестявания.

Несигурност на приблизителното оценяване

²² МОС 620 „Използване работата на експерт на одитора”.

Разглеждане от страна на ръководството на несигурността на приблизителното
оценяване (Вж.: Пар. 15(a))

A103. Ръководството може да оцени алтернативни предположения или резултати на приблизителните счетоводни оценки посредством редица методи, в зависимост от конкретните обстоятелства. Един възможен метод, използван от ръководството, е да извърши анализ на чувствителността. Това може да включва определянето как паричната сума (стойност) на приблизителната счетоводна оценка се променя според различните предположения. Дори за приблизителни счетоводни оценки, определяни по справедлива стойност може да има промяна, тъй като различните пазарни участници ще използват различни предположения. Анализът на чувствителността би могъл да доведе до разработването на редица варианти за резултати, понякога наричани от ръководството „интервал от резултати“, като например „песимистичен“ и „оптимистичен“ вариант.

A104. Анализът на чувствителността може да посочи, че приблизителната счетоводна оценка не е чувствителна към промени в дадени предположения. По същия начин, той може да посочи, че приблизителната счетоводна оценка е чувствителна към едно или повече предположения, които след това да станат фокус на вниманието на одитора.

A105. Това не цели да предложи, че един конкретен метод за обхващане на несигурността на приблизителното оценяване (като например анализ на чувствителността) е по-подходящ от друг, или че разглеждането от страна на одитора на алтернативни предположения или резултати трябва да бъде направено посредством детайлен процес, подкрепян от обширна и подробна документация. Вместо това, тук става въпрос дали ръководството е установило как несигурността на приблизителното оценяване може да се отрази върху приблизителната счетоводна оценка, което е важно, а не конкретният начин, по който това е направено. Съответно, когато ръководството не е взело под внимание алтернативни предположения или резултати, може да бъде необходимо одиторът да обсъди това с ръководството, и да поиска подкрепящи доказателства както е обхванало ефектите на несигурността на приблизителното оценяване върху дадена приблизителна счетоводна оценка.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A106. По-малките предприятия могат да използват по-опростени средства за определяне на несигурността на приблизителното оценяване. В допълнение към прегледа на наличната документация от страна на одитора, одиторът може да получи други одиторски доказателства за направеното разглеждане от страна на ръководството на алтернативни предположения или резултати чрез отправяне на проучващи запитвания

към ръководството. В допълнение, ръководството може да не разполага с необходимите експертни познания, за да разгледа алтернативни резултати или по друг начин да обхване несигурността на приблизителното оценяване на приблизителната счетоводна оценка. В тези случаи одиторът може да обясни на ръководството процесът или различните методи, които са на разположение за тази цел, и свързаната с тях документация. Това обаче, не би променило отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

Съществени предположения (Вж.: Пар. 15(б))

A107. Предположение, използвано при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка, може да се счита за съществено, ако разумна промяна (отклонение) в предположението би се отразила съществено върху оценяването на приблизителната счетоводна оценка.

A108. Непрекъснатият процес на стратегически анализ и управление на риска, осъществяван от ръководството, може да осигури подкрепа за съществените предположения, произтичащи от познанията на ръководството. Дори без формално установен процес, какъвто може да бъде случаят в по-малките предприятия, одиторът може да бъде в състояние да оцени предположенията чрез проучващи запитвания и дискусии с ръководството, наред с други одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A109. Съображенията на одитора при оценяването на предположенията, направени от ръководството, са описани в параграфи A77-A83.

Намерение и способност на ръководството (Вж.: Пар. 15(в))

A110. Съображенията на одитора във връзка с предположенията, направени от ръководството, както и намерението и способностите на ръководството, са описани в параграфи A13 и A80.

Разработване на диапазон (Вж.: Пар. 16)

A111. При изготвянето на финансовите отчети, ръководството може да бъде удовлетворено, че е обхванало по подходящ начин ефектите от несигурността на приблизителното оценяване на приблизителните счетоводни оценки, които водят до съществени рискове. При някои обстоятелства обаче, одиторът може да счита, че усилията на ръководството не са подходящи. Това може да бъде случаят, например, когато по преценка на одитора:

- чрез оценката на одитора за това как ръководството е обхванало ефектите от несигурността на приблизителното оценяване, не би могло да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства.

- необходимо е да се проучи допълнително степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка, например, когато одиторът е наясно с широкия диапазон от резултати за сходни приблизителни счетоводни оценки при сходни обстоятелства.
- малко вероятно е да могат да бъдат получени други одиторски доказателства, например, чрез преглед на събития, настъпили до датата на одиторския доклад.
- могат да са налице индикатори за предубеденост на ръководството при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки.

A112. Съображенията на одитора при определянето на диапазон за тази цел са описани в параграфи A87-A95.

Критерии за признаване и оценяване

Признаване на приблизителните счетоводни оценки във финансовите отчети (Вж.: Пар. 17(a))

A113. Когато ръководството е признало приблизителна счетоводна оценка във финансовия отчет, фокусът на оценката на одитора е дали оценяването на приблизителната счетоводна оценка е достатъчно надеждно, за да отговори на критериите за признаване на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A114. Във връзка с приблизителни счетоводни оценки, които не са били признати, фокусът на оценката на одитора е дали критериите за признаване на приложимата обща рамка за финансово отчитане не са били изпълнени в действителност. Дори когато не е била призната счетоводна приблизителна оценка и одиторът заключи, че това третиране е подходящо, може да е необходимо обстоятелствата да бъдат оповестени в пояснителните приложения към финансовия отчет. Също така, одиторът може да определи, че е налице необходимост да се привлече вниманието на читателя към дадена съществена несигурност, като добави параграф за обръщане на вниманието в одиторския доклад. МОС 706²³ установява изискванията и предоставя насоки, свързани с тези параграфи.

База за оценяване за приблизителните счетоводни оценки (Вж.: Пар. 17(б))

A115. Във връзка с приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, някои общи рамки за финансово отчитане допускат, че справедливата стойност може да бъде надеждно оценена като

²³ МОС 706 "Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор".

предпоставка било за изискването, или за допускането на оценяване и оповестяване по справедлива стойност. В някои случаи, това предположение може да бъде заобиколено когато, например, липсва подходящ метод или база за оценяване. В тези случаи фокусът на оценката на одитора е дали базата на ръководството за заобикаляне на предположението, свързано с използването на справедлива стойност, определена съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, е уместна.

Оценяване на разумността на счетоводните приблизителни оценки и определяне на отклоненията (Вж.: Пар. 18)

A116. На базата на получените одиторски доказателства, одиторът може да заключи, че доказателствата сочат приблизителна счетоводна оценка, която се различава от точковата приблизителна оценка на ръководството. Когато одиторските доказателства подкрепят точковата приблизителна оценка, разликата между точковата приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството представлява отклонение. Когато одиторът е заключил, че използването на одиторския диапазон предоставя достатъчни и уместни одиторски доказателства, точковата приблизителна оценка на ръководството, който попада извън одиторския диапазон, няма да бъде подкрепен от одиторски доказателства. В тези случаи, отклонението е не по-малко от разликата между точковата приблизителна оценка на ръководството и най-близката точка от одиторския диапазон.

A117. Когато ръководството е променило приблизителна счетоводна оценка или метода за нейното изготвяне спрямо предходния период на базата на субективна оценка, че е имало промяна в обстоятелствата, одиторът може да заключи, на базата на одиторски доказателства, че приблизителната счетоводна оценка съдържа отклонение в резултат от произволната промяна от страна на ръководството, или може да я разглежда като индикация за възможна предубеденост от страна на ръководството (вж. параграфи A124-A125).

A118. МОС 450²⁴ предоставя насоки за разграничаване на отклоненията за целите на оценяването от страна на одитора на ефектите от некоригирани отклонения във финансовия отчет. Във връзка с приблизителните счетоводни оценки, отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, могат да се появят в резултат от:

- отклонения, за които няма съмнение (фактически отклонения).

²⁴ МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита"

- разлики, произтичащи от преценки на ръководството относно приблизителни счетоводни оценки, които одиторът смята за неразумни, или от избора, или приложението на счетоводни политики, които одиторът смята за неподходящи (отклонения от преценка).
- най-добрата оценка на одитора на отклоненията в популациите, свързани с проекция на отклоненията, установени в одиторските извадки, спрямо целите популации, от които са направени извадките (проекционни отклонения).

В някои случаи, свързани с приблизителни счетоводни оценки, отклонение може да възникне в резултат от комбинация от тези обстоятелства, правейки по този начин отделната идентификация трудна или невъзможна.

A119. Оценяването на разумността на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, включени в пояснителните приложения към финансовия отчет, независимо дали това се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане или се оповестява доброволно, е свързано по същество със същите видове съображения, прилагани при одита на приблизителна счетоводна оценка, призната във финансовия отчет.

Оповестявания, свързани със счетоводните приблизителни оценки

Оповестявания в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж.: Пар. 19)

A120. Представянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане включва адекватното оповестяване на съществени въпроси. Приложимата обща рамка за финансово отчитане може да допуска, или да предписва оповестявания, свързани с приблизителните счетоводни оценки, а някои предприятия може да оповестят доброволно допълнителна информация в пояснителните приложения към финансовия отчет. Тези оповестявания могат да включват, например:

- използваните предположения.
- използвания метод за изготвяне на приблизителни оценки, включително всеки приложим модел.
- базата за избор на метода за изготвяне на приблизителни оценки.
- ефектът от всякакви промени в метода за изготвяне на приблизителни оценки спрямо предходния период.
- източниците и ефектите от несигурността на приблизителното оценяване.

Тези оповестявания са от практическо значение за потребителите, за да разберат приблизителните счетоводни оценки, признати или само оповестени във финансовия отчет, поради което трябва да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали оповестяванията съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A121. В някои случаи приложимата обща рамка за финансово отчитане може да изисква специфични оповестявания относно несигурностите. Например, някои общи рамки за финансово отчитане предписват:

- оповестяването на ключови предположения и други източници на несигурност на приблизително оценяване, които съдържат съществен риск от причиняване на съществени корекции в балансовите стойности на активите и пасивите. Тези изисквания могат да бъдат описани с използването на термини като „Ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване” или „Приблизителни счетоводни оценки от критично значение”.
- оповестяването на диапазона от възможни резултати и на предположенията, използвани при определянето на диапазона.

- оповестяването на информация относно съществеността на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност за финансовото състояние на предприятието и резултатите от неговата дейност.
- качествени оповестявания, като например експозиции на риск и как те възникват, цели на предприятието, политика и процедури за управление на риска и методи, използвани за оценяване на риска и всякакви промени на тези качествени концепции спрямо предходния период.
- количествени оповестявания, като например степента, до която предприятието е изложено на риск, на базата на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал на предприятието, включително кредитен риск, ликвиден риск и пазарен риск.

Оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване за приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове (Вж.: Пар. 20)

A122. Във връзка с приблизителни счетоводни оценки, свързани със съществен риск, дори когато оповестяванията са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, одиторът може да заключи, че оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване не е подходящо в светлината на конкретните обстоятелства и факти. Оценката на одитора за адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване става толкова по-важна, колкото по-голям е диапазонът на възможните резултати на приблизителната счетоводна оценка във връзка с нивото на същественост (вж. свързаната с това дискусия в параграф A94).

A123. В някои случаи одиторът може да сметне за необходимо да насърчи ръководството да опише, в пояснителните приложения към финансовия отчет, обстоятелствата, свързани с несигурността на приблизителното оценяване. МОС 705²⁵ предоставя насоки за ефектите върху мнението на одитора, когато според одитора оповестяването от страна на ръководството на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет е неадекватно или подвеждащо.

Индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството (Вж.: Пар. 21)

²⁵ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

A124. В хода на одита одиторът може да разбере за преценки или решения на ръководството, които водят до индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството. Тези индикатори могат да се отразят върху заключението на одитора за това, дали оценката на риска от одитора и свързаните с това отговори, остават подходящи, като може и да се наложи одиторът да вземе под внимание ефектите върху останалата част от одита. Нещо повече, те могат да се отразят върху оценката на одитора дали финансовият отчет като цяло е свободен от съществени отклонения, както е посочено в МОС 700.²⁶

A125. Примерите за индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството във връзка с приблизителните счетоводни оценки включват:

- промени в приблизителна счетоводна оценка или в метода за нейното изготвяне, когато ръководството е направило субективна оценка, че е налице промяна в обстоятелствата.
- използването на собствени предположения на предприятието за приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, когато те не съответстват на наблюдаеми пазарни предположения.
- изборът или съставянето на съществени предположения, които водят до точкова приблизителна оценка, благоприятстваща целите на ръководството.
- точкова приблизителна оценка, която може да сочи за модел на оптимизъм или песимизъм.

Писмени изявления (Вж.: Пар. 22)

A126. МОС 580²⁷ разглежда използването на писмени изявления. В зависимост от характера, нивото на същественост и обхвата на несигурност на приблизителното оценяване, писмените изявления за приблизителните счетоводни оценки, признати или само оповестени във финансовия отчет, могат да включват изявления:

- за това доколко подходящ е процесът на оценяване, включително свързаните с това предположения и модели, използвани от ръководството при определяне на приблизителните счетоводни оценки в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане и последователността в прилагането на процесите.

²⁶ МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет".

²⁷ МОС 580 „Писмени изявления”.

- че предположенията отразяват по подходящ начин намерението и способността на ръководството да възприеме определен курс на действие от името на предприятието, когато това е уместно за приблизителните счетоводни оценки и оповестявания.
- че оповестяванията, свързани с приблизителните счетоводни оценки, са пълни и подходящи съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- че никакви последващи събития не изискват корекция в приблизителните счетоводни оценки и оповестявания, включени във финансовия отчет.

A127. За тези приблизителни счетоводни оценки, които не са признати или оповестени във финансовия отчет, писмените изявления могат да включват и изявления за:

- това доколко подходяща е базата, използвана от ръководството при определянето, че критериите за признаване или оповестяване на приложимата обща рамка за финансово отчитане не са били изпълнени (вж. параграф A114).
- това доколко подходяща е базата, използвана от ръководството при заобикаляне на предварителното условие за употребата на справедлива стойност, установено от приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието, за тези приблизителни счетоводни оценки, които не се оценени или оповестявани по справедлива стойност (вж. параграф 115).

Документация (Вж.: Пар. 23)

A128. Документирането на индикаторите за възможна предубеденост от страна на ръководството, установени по време на одита, подпомага одитора при достигането до заключение за това дали оценката на риска от страна на одитора и свързаните с това отговори, остават подходящи, както и при преценяването дали финансовият отчет като цяло е свободен от съществени отклонения. Вж. параграф A125 за примери на индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството.

Приложение

(Вж.: Пар. А1)

Оценяване по справедлива стойност и оповестявания съгласно различни рамки за финансово отчитане

Целта на това приложение е единствено да разгледа в най-общ план оценяването и оповестяването по справедлива стойност съгласно различни общи рамки за финансово отчитане, като предварителна информация и контекста.

1. Различните общи рамки за финансово отчитане изискват или допускат разнообразие на начините за оценяване и оповестяване по справедлива стойност във финансовите отчети. Също така, те варират в зависимост от нивото на насоките, които предоставят относно базата за оценяване на активите и пасивите или свързаните с това оповестявания. Някои общи рамки за финансово отчитане дават подробно предписани насоки, други само общи, а трети - не дават никакви насоки. В допълнение, съществуват и определени практики, специфични за конкретни индустрии (отрасли), за оценяване и оповестяване по справедлива стойност.
2. Определенията за справедлива стойност могат да се различават за различните общи рамки за финансово отчитане, или за различните активи, пасиви или оповестявания в рамките на конкретна обща рамка. Например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 39²⁸ дефинира справедливата стойност като „сумата, за която даден актив може да бъде разменен или пасив уреден между информирани и желаещи страни в справедлива и непринудителна сделка помежду им”. Концепцията за справедливата стойност обичайно предполага текуща сделка, а не уреждане към някаква минала или бъдеща дата. Съответно процесът на оценяване по справедлива стойност би представлявал търсене на очаквана цена, по която тази сделка може да се осъществи. В допълнение, различните общи рамки за финансово отчитане могат да използват такива термини, като: „специфична за предприятието стойност”, „стойност в употреба” или други подобни термини, но въпреки това могат да попадат в рамките на концепцията за справедлива стойност в този МОС.
3. Общите рамки за финансово отчитане могат да третираат промените в оценяването по справедлива стойност, които възникват с течение на времето, по различни начини. Например, дадена обща рамка за финансово отчитане може да изисква промените в оценяването по справедлива стойност на дадени активи или пасиви да бъдат отразени директно в собствения капитал, докато тези промени биха могли да се

²⁸ МСС 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване”.

отразяват в доходите съгласно друга обща рамка. При някои общи рамки определянето дали да се използва счетоводно отчитане по справедлива стойност или как то да бъде прилагано, се влияе от намерението на ръководството да възприеме определен курс на действие във връзка с конкретния актив или пасив.

4. Различните общи рамки за финансово отчитане могат да изискват определено оценяване и оповестяване по справедлива стойност във финансовия отчет, и да предписват или допускат това в различна степен. Общата рамка за финансово отчитане може:

- да предписва изисквания към оценяването, представянето и оповестяването на определена информация, включена във финансовия отчет, или на информация, оповестена в пояснителните приложения към финансовия отчет, или представена като допълнителна информация;
- да допуска определено оценяване при използването на справедливи стойности по преценка на предприятието или само когато са изпълнени определени критерии;
- да предписва конкретен метод за определяне на справедливата стойност, например, чрез използването на независима оценка (от оценител) или на определени методи за използване на дисконтирани парични потоци;
- да допуска избора на метод за определяне на справедливата стойност измежду няколко алтернативни метода (критериите за избор могат да бъдат посочени, или не, в общата рамка за финансово отчитане); или
- да не предоставя насоки за оценяването или оповестяването по справедлива стойност, различни от случаите, при които тяхното използване е очевидно от обичай или практика, например, практиката в дадена индустрия (отрасъл).

5. Някои общи рамки за финансово отчитане предполагат, че справедливата стойност може да бъде определена надеждно за определени активи или пасиви и това е като предварително условие било то за изискването, или за допускането на оценяване или оповестяване по справедлива стойност. В някои случаи това предварително условие може да бъде заобиколено, когато актив или пасив нямат котирана пазарна цена на активен пазар и за които други методи за разумно определяне на справедливата стойност са очевидно неподходящи или неработещи. Някои общи рамки за финансово отчитане могат да определят йерархия на справедливи стойности, която разграничава входящата информация, използвана за достигането до справедливи стойности, вариращи от такива, които включват ясно „наблюдаема входяща информация”, базирана върху

котирувани цени и активни пазари, до такава "ненаблюдаема входяща информация", която е свързана със собствени преценки на предприятието относно предположенията, които пазарните участници биха използвали.

6. Някои общи рамки за финансово отчитане изискват определени конкретно посочени корекции или модификации в информацията за оценката, или други съображения, които са уникални за конкретен актив или пасив. Например, отчитането на инвестиционните имоти може да изисква да бъдат направени корекции на оценената пазарна стойност, като например корекции за очаквани крайни разходи по продажбата, корекции, свързани със състоянието на имота и местоположението му, и други съображения. По подобен начин, ако пазарът за конкретен актив не е активен пазар, може да се наложи публикуваните пазарни котировки да бъдат коригирани или модифицирани, за да се достигне до по-подходящ измерител на справедливата стойност. Например котираните пазарни цени могат да не са показателни за справедливата стойност, ако дейността на пазара се осъществява рядко, ако пазарът не е добре развит или ако се търгуват малки обеми от единици спрямо общия брой на търгуваните единици, които съществуват. Съответно, може да се наложи тези пазарни цени да бъдат коригирани или модифицирани. За да се направят тези корекции или модификации могат да са необходими алтернативни източници на пазарна информация. Нещо повече, в някои случаи при определянето на справедливата стойност или на възможната обезценка на актив или пасив, може да се наложи под внимание да се вземе предоставеното обезпечение (например, когато за определени видове дългови инвестиции е предоставено обезпечение).
7. В повечето общи рамки за финансово отчитане, стоящи в основата на оценяването по справедлива стойност, предварително условие е предприятието да бъде действащо предприятие, без каквото и да е намерение или необходимост да се ликвидира, да се съкрати съществено мащаба на дейността му или да се приеме сделка при неблагоприятни условия. Следователно, в този случай справедливата стойност не би била сумата, която предприятието би получило или платило в принудителна сделка, недоброволна ликвидация или принудителна продажба. От друга страна, общите икономически условия или икономическите условия, специфични за дадени индустрии(отрасли), могат да доведат до неликвидност в пазарното пространство, което да наложи справедливите стойности да бъдат определени над намалени цени, потенциално съществено намалени цени. Може да е необходимо обаче, предприятието да вземе под внимание своето настоящо икономическо или оперативно състояние при определянето на справедливите стойности на своите активи и пасиви, ако това се предписва или допуска от неговата обща рамка за финансово отчитане, като тази обща рамка може да посочва или не, конкретно как да бъде направено това. Например, за определянето на справедливата стойност на даден актив може да бъде

уместно вземането под внимание на план на ръководството да се освободи от този актив на ускорена база, в отговор на специфични цели на бизнеса.

Преобладаващо използване на оценяването по справедлива стойност

8. Оценяването и оповестяването на база справедлива стойност стават все по-широко разпространени в общите рамки за финансово отчитане. Справедливите стойности могат да възникнат във, и да се отразят върху оформянето на финансовия отчет по редица начини, включително оценяването по справедлива стойност на следните:
- специфични активи или пасиви, като например търгуеми ценни книжа или задължения за уреждане по финансов инструмент, рутинно или на периодична база *"текущи пазарни цени"*.
 - специфични компоненти на собствения капитал, например, когато се отчита признаването, оценяването и представянето на определени финансови инструменти с капиталови характеристики, като например конвертируеми облигации, които се конвертират от държателя им в обикновени акции на емитента.
 - специфични активи или пасиви, придобити в бизнескомбинация. Например, първоначалното определяне на репутацията, възникваща при покупката на предприятие в бизнескомбинация, обикновено се базира върху оценяването по справедлива стойност на придобитите разграничими активи и пасиви, и справедливата стойност на платеното възнаграждение за тях.
 - специфични активи или пасиви, коригирани еднократно до справедлива стойност. Някои общи рамки за финансово отчитане могат да изискват използването на оценяване по справедлива стойност, за да се определи количествено корекцията на актив или група от активи като част от определянето на обезценката на актива, например, тест за обезценка на репутацията, придобита в бизнескомбинация, на базата на справедливата стойност на определено оперативное предприятие или отчетна единица, стойността на които след това се разпределя между активите и пасивите на предприятието, или между групата активи и пасиви на единицата, за да се достигне до обезценената репутация като база за сравнение спрямо отчетената репутация.
 - обединяване на активи и пасиви. В някои ситуации, оценяването на клас или група от активи или пасиви изисква обединяването на справедливите стойности на някои от индивидуалните активи или пасиви в този клас или група. Например, съгласно приложима обща рамка за финансово отчитане на дадено предприятие оценяването на диверсифицирания кредитен портфейл би могло да се определи

на базата на справедливата стойност на някои категории заеми, образувачи портфейла.

- информацията, оповестена в пояснителните приложения към финансовия отчет, или представена като допълнителна информация, но непризната в самия финансов отчет.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 550

СВЪРЗАНИ ЛИЦА

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Характер на взаимоотношенията и сделките със свързани лица.....	2
Отговорност на одитора.....	3-7
Дата на влизане в сила	8
Цели	9
Определения	10
Изисквания	
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	11-17
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения*, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица	18-19
Отговори на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица	20-24
Оценка на осчетоводяването и оповестяването на установени взаимоотношения и сделки между свързани лица	25
Писмени изявления.....	26
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	27
Документация	28

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Приложение и друг пояснителен материал

Отговорности на одитора	A1-A3
Определение на свързани лица	A4-A7
Процедури за оценка на риска и свързани дейности	A8-A28
Идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица	A29-A30
Отговори на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица	A31-A45
Оценка на осчетоводяването и оповестяването на установени взаимоотношения и сделки между свързани лица	A46-A47
Писмени изявления	A48-A49
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A50

Международен одиторски стандарт (МОС) 550 „Свързани лица” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора във връзка с взаимоотношения и сделки със свързани лица при извършването на одит на финансови отчети. По-конкретно, той разглежда как трябва да бъдат приложени МОС 315 ¹, МОС 330 ² и МОС 240 ³ във връзка със съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица.

Характер на взаимоотношенията и сделките със свързани лица

2. Много сделки със свързани лица се извършват в обичайния ход на дейността. При тези обстоятелства, те може да не носят по-висок риск от съществени отклонения във финансовия отчет, отколкото съществуват при сделките с несвързани лица. Характерът на взаимоотношенията и сделките със свързани лица обаче може да доведе до по-висок риск от съществени отклонения във финансовия отчет, отколкото съществуват при сделките с несвързани лица. Например:

- Свързаните лица могат да функционират посредством обширен и сложен обхват от взаимоотношения и структури, със съответното увеличение в сложността на сделките със свързани лица.
- Информационните системи могат да бъдат неефективни при идентифицирането или обобщаването на сделки и неуредени салда между предприятието и неговите свързани лица.
- Възможно е сделките със свързани лица да не се осъществяват при обичайни пазарни условия; например, някои сделки със свързани лица могат да се извършват без да има възнаграждение получено в замяна.

¹МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”

²МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

³МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети ”

Отговорност на одитора

3. Тъй като свързаните лица не са независими едно от друго, редица общи рамки за финансово отчитане установяват специфични изисквания по отношение на отчитането и оповестяването на взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, за да позволят на потребителите на финансовия отчет да разберат техния характер и действителни или потенциални ефекти върху финансовия отчет. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установи такива изисквания, одиторът носи отговорност да изпълни одиторски процедури, за да установи, оцени и отговори на рисковете от съществени отклонения, възникващи от пропуски на предприятието да отчете или оповести по подходящ начин взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, в съответствие с изискванията на общата рамка.
4. Дори ако приложимата обща рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица, одиторът следва да получи такова разбиране за взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързаните лица, което е да достатъчно, за да му позволи да заключи дали финансовият отчет, доколкото тези взаимоотношения и сделки го засягат: (вж. параграф A1):
 - (а) постига достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне); или (вж. параграф A2)
 - (б) не е подвеждащ (за общите рамки за съответствие). (вж. параграф A3)
5. В допълнение, разбирането на взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързаните лица има отношение към оценката на одитора дали не са налице един или повече рискови фактори за измама, съгласно изискванията на МОС 240⁴, тъй като обикновено осъществяването на измами е по-лесно чрез сделки със свързани лица.
6. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, налице е неизбежният риск, че някои съществени отклонения на финансовия отчет биха могли да останат неразкрити, въпреки че одитът е планиран по подходящ начин и извършен в съответствие с МОС⁵. В контекста на свързаните лица, потенциалните ефекти от вътрешноприсъщите ограничения на способността на одитора да установи съществени отклонения са по-големи поради причини, като изброените по-долу:

⁴ МОС 240, параграф 24.

⁵ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф A52.

- ръководството може да не знае за съществуването на всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, особено ако приложимата обща рамка за финансово отчитане не установява изисквания по отношение на свързаните лица.
 - взаимоотношенията със свързани лица могат да предоставят по-големи възможности за тайни споразумения, укриване на факти или манипулиране от страна на ръководството.
7. Следователно, планирането и извършването на одита с необходимата доза професионален скептицизъм, съгласно изискванията на МОС 200⁶, е от особено значение в този контекст, като се има предвид потенциалът за наличието на неоповестени взаимоотношения и сделки със свързани лица. Изискванията в този МОС са предназначени да помогнат на одитора при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, както и при проектирането на одиторските процедури в отговор на оценените рискове.

Дата на влизане в сила

8. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

9. Целите на одитора са:
- (а) независимо от това, дали приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи такова разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, което е достатъчно, за да може:
 - (i) да разпознае рисковите фактори за измама, ако има такива, произтичащи от взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са свързани с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама; и
 - (ii) да заключи, на базата на получените одиторски доказателства дали финансовият отчет, доколкото тези взаимоотношения и сделки го засягат:
 - а. постига достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне); или

⁶МОС 200, параграф 15 .

б. не е подвеждащ (за общите рамки за съответствие); и

(б) в допълнение, когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били идентифицирани, отчетени и оповестени по подходящ начин във финансовия отчет, в съответствие с общата рамка.

Определения

10. За целите на МОС, посочените по-долу термини имат придадените им по-долу значения:

(а) „Справедлива и непринудителна сделка между независими страни” – сделка, сключена при такива условия като съществуващите между желаещ сделката купувач и желаещ сделката продавач, които не са свързани и действат независимо един от друг като преследват своя собствен най-добър интерес.

(б) „Свързано лице” – лице, което е или: (вж. параграф А4-А7):

(i) свързано лице, така както е дефинирано в приложимата обща рамка за финансово отчитане; или

(ii) когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица:

а. лице или друго предприятие, което притежава контрола или упражнява значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника, върху отчетното предприятие;

б. друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или

в. друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятие, тъй като :

i.e обща собственост с контролно участие;

ii. има собственици, които са близки членове на семейството; или

iii. има общо ключово ръководство.

Предприятията обаче, които са под общ контрол на държавата (т.е. на национален, регионален или местен орган за управление), не се считат за свързани лица, освен ако не са ангажирани в съществени сделки или ако не споделят ресурси в значителна степен едно с друго.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

11. Като част от процедурите за оценка на риска и съответните дейности, които МОС 315 и МОС 240 изискват от одитора да изпълни по време на одита⁷, одиторът изпълнява одиторските процедури и съответните дейности, описани в параграфи 12-17, за да придобие информация, която е от значение за идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. (вж. параграф А8).

Разбиране на взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързани лица

12. Дискусията в екипа по ангажимента, която се изисква съгласно МОС 315 и МОС 240⁸ включва конкретни съображения за податливостта на финансовия отчет към съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка, които могат да се получат в резултат от взаимоотношения и сделки на предприятието със свързани лица. (вж. параграфи А9-А10).
13. Одиторът отправя запитване към ръководството относно:
 - (а) идентичността на свързаните лица на предприятието, включително промените спрямо предходния период; (вж. параграфи А11-А14)
 - (б) характера на взаимоотношението между предприятието и тези свързани лица; и
 - (в) дали предприятието е встъпило в някакви сделки с тези свързани лица през периода и, ако да, видът и целта на сделките.
14. Одиторът отправя запитване към ръководството и останалите лица в предприятието и изпълнява други процедури за оценка на риска, каквито счита за уместни, за да получи разбиране за контролите, ако има такива, които ръководството е установило, за да: (вж. параграфи А15-А20)
 - (а) идентифицира, осчетоводи и оповести взаимоотношенията и сделките със свързани лица, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;
 - (б) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености със свързани лица; и (вж. параграф А21)

⁷ МОС 315, параграф 5; и МОС 240, параграф 16.

⁸ МОС 315, параграф 10; и МОС 240, параграф 15.

- (в) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености извън обичайния ход на дейността.

Постоянно внимание относно информация за свързани лица при прегледа на регистри или документи

15. По време на одита, при проверката на регистри или документи, одиторът остава бдителен относно договорености или друга информация, която може да сочи наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора. (вж. параграфи A22-A23).

По-конкретно, одиторът проверява за наличието на посочените по-долу индикации за съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора:

- (а) банкови и други официални потвърждения, получени като част от одиторските процедури;
- (б) протоколи от събрания на акционерите и на лицата, натоварени с общото управление; и
- (в) такива други регистри или документи, каквито одиторът счете за необходими с оглед на конкретната ситуация в предприятието.

16. Ако при изпълнението на одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 15, или чрез други одиторски процедури, одиторът установи съществени сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието, одиторът отправя запитвания към ръководството относно: (вж. параграфи A24-A25)

- (а) характера на тези сделки; и (вж. параграф A26)
- (б) дали биха могли да участват свързани лица. (вж. параграф A27)

Обмен на информация за свързани лица с екипа по ангажимента

17. Одиторът споделя съответната информация, получена във връзка със свързаните лица на предприятието, с останалите членове на екипа по ангажимента. (вж. параграф A28)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица

18. В отговор на изискванията на МОС 315 за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения⁹, одиторът

⁹ МОС 315, параграф 25.

идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица и определя дали някои от тези рискове са съществени. Докато определя това, одиторът разглежда идентифицираните съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейността на предприятието като водещи до съществени рискове.

19. Ако при изпълнението на процедури за оценка на риска и свързани дейности одиторът установи рискови фактори за измама (включително обстоятелства, свързани със съществуването на свързано лице с доминиращо влияние) във връзка със свързани лица, одиторът взема тази информация информация предвид при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, в съответствие с МОС 240 . (вж. параграфи А6 и А29-А30).

Отговори на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица

20. Като част от изискването на МОС 330 одиторът да отговори на оценените рискове¹⁰, одиторът проектира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Тези одиторски процедури включват и тези, изисквани от параграфи 21-24. (вж. параграфи А31-А34).

Идентифициране на преди това неидентифицирани или неоповестени свързани лица или съществени сделки със свързани лица

21. Ако одиторът установи договорености или информация, които предполагат съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, одиторът определя дали съществените обстоятелства потвърждават наличието на такива взаимоотношения или сделки.
22. Ако одиторът установи свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, одиторът :
- (а) своевременно съобщава съответната информация на другите членове на екипа по ангажимента; (вж. параграф А35)
 - (б) когато съответната обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица:
 - (i) иска от ръководството да посочи всички сделки с новоидентифицирани свързани лица за допълнителна оценка от одитора; и
 - (ii) отправя запитване защо контролите на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица не позволили идентифицирането или оповестяването на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
 - (в) изпълнява подходящи одиторски процедури по същество, свързани с тези новоустановени свързани лица или съществени сделки със свързани лица; (вж. параграф А36)
 - (г) преразглежда риска, че могат да съществуват и други свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е

¹⁰ МОС 330, параграфи 5-6.

идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, и изпълнява допълнителни одиторски процедури, както е необходимо; и

(д) ако неоповестяването от страна на ръководството изглежда умишлено (и следователно, показателно за риска от съществени отклонения поради измама), оценява ефектите от това за одита. (вж. параграф А37)

Идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието

23. Във връзка с идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейността, одиторът :

(а) проверява основните договори или споразумения, ако има такива, и оценява дали:

(i) стопанската обосновка (или липсата на такава) на сделките предполага, че те могат да са сключени с цел ангажиране в измамно финансово отчитане или укриване на злоупотреба с активи¹¹; (вж. параграфи А38-А39)

(ii) условията на сделките съответстват на обясненията на ръководството; и

(iii) сделките са правилно отчетени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и

(б) получава одиторски доказателства, че сделките са били надлежно разрешени и одобрени. (вж. параграфи А40-А41)

Твърдения за вярност, че сделките със свързани лица са били извършени при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива и непринудителна сделка между независими и информирани страни

24. Ако ръководството е направило твърдение за вярност във финансовия отчет в смисъл, че сделка със свързани лица е била извършена при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива сделка , одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това твърдение за вярност. (вж. параграфи А42-А45)

Оценка на отчитането и оповестяването на идентифицирани взаимоотношения и сделки със свързани лица

25. При формирането на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 700¹², одиторът оценява: (вж. параграф А46)

¹¹ МОС 240 , параграф 32(в).

¹² МОС 700 "Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет", параграфи 10-15

- (а) дали идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са били отчетени по подходящ начин и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и (вж. параграф А47)
- (б) дали ефектите на взаимоотношенията и сделките със свързани лица:
 - (i) са възпрепятствали постигнето на достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне) във финансовия отчет или
 - (ii) правят финансовия отчет подвеждащ (за общите рамки за съответствие).

Писмени изявления

26. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, одиторът получава писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, че: (вж. параграфи А48-А49)
- (а) те са оповестили пред одитора идентичността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, за които те знаят; и
 - (б) те са отчетили по подходящ начин и оповестили тези взаимоотношения и сделки със свързани лица в съответствие с изискванията на общата рамка.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

27. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието¹³, одиторът съобщава на лицата, натоварени с общо управление, съществени въпроси, възникващи в хода на одита във връзка със свързаните лица на предприятието. (вж. параграф А50)

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация имената на идентифицираните свързани лица и характера на взаимоотношенията със свързаните лица.¹⁴

Приложение и друг пояснителен материал

¹³ МОС 260 “Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13

¹⁴ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6

Отговорности на одитора

Общи рамки за финансово отчитане, които установяват минимални изисквания към свързаните лица (вж. параграф 4)

A1. Приложимата обща рамка за финансово отчитане, която установява минимални изисквания към свързаните лица, е тази, която определя значението на термина „свързано лице“, но това определение има значително по-тесен обхват в сравнение с определението в параграф 10(б)(ii) на този МОС, така, че изискването в общата рамка за оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица би се прилагало към значително по-малко взаимоотношения и сделки със свързани лица.

Общи рамки за достоверно представяне (вж. параграф 4(а))

A2. В контекста на общата рамка за достоверно представяне¹⁴, взаимоотношенията и сделките със свързани лица могат да са възпрепятствали постигането на достоверно представяне във финансовите отчети, ако, например, икономическата същност на тези взаимоотношения и сделки със свързани лица не е отразена по подходящ начин във финансовия отчет. Например, достоверно представяне може да не се постигне, ако продажбата на имущество от предприятието на акционер с контролно участие по цена над или под справедливата пазарна стойност е била отчетена като сделка, отнасяща се до печалба или загуба за предприятието, когато в същото време тя може да представлява вноски или възстановяване на капитал, или изплащане на дивидент.

Общи рамки за съответствие (вж. параграф 4(б))

A3. В контекста на общата рамка за съответствие, дали взаимоотношенията и сделките със свързани лица водят до това финансовият отчет да бъде подвеждащ, както това се разглежда в МОС 700, зависи от конкретните обстоятелства на ангажмента. Например, дори ако неоповестяването на сделки със свързани лица във финансовия отчет е в съответствие с общата рамка и приложимия закон или нормативна разпоредба, финансовият отчет би могъл да бъде подвеждащ, ако предприятието получава значителна част от своите приходи от сделки със свързани лица и този факт не е оповестен. Би било изключителен рядко срещан случай обаче, при който одиторът ще счете един финансов отчет, който е изготвен и представен в съответствие с общата

¹⁴ МОС 200, параграф 13(а), определя значението на общите рамки за достоверно представяне и съответствие.

рамка за съответствие, за подвеждащ ако, в съответствие с МОС 210¹⁵, одиторът е определил, че общата рамка е приемлива¹⁶.

Определение на термина „свързано лице“ (вж. параграф 10(б))

A4. Много общи рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за контрола и значителното влияние. Въпреки, че те може да обсъждат тези концепции като използват различни термини, като цяло те обясняват, че:

(а) контролът е правото да се управлява финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, за да се извличат ползи от неговите дейности; и

(б) значително влияние (което може да се получи в резултат от собственост върху дялове/акции, по силата на закон или договор) е правото да се участва при вземането на решения, касаещи финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, но не и да се упражнява контрол върху тази политика.

A5. Съществуването на посочените по-долу взаимоотношения може да е индикатор за наличието на контрол или значително влияние:

(а) пряко или косвено участие в капитала или други финансови интереси в предприятието;

(б) пряко или косвено участие на предприятието в капитала или други финансови интереси в други предприятия;

(в) когато е част от лицата, натоварени с общо управление, или ключовото управление (т.е. тези членове на управлението, които имат правото и носят отговорността за планирането, насочването и контрола върху дейността на предприятието).

(г) когато е близък член на семейството на което и да е от лицата, посочени в подточка (в);

(д) когато има съществени бизнес взаимоотношения с някое от лицата, посочени в подточка (в).

Свързани лица с доминиращо влияние

A6. Свързаните лица, по силата на тяхната способност да упражняват контрол или значително влияние, могат да бъдат в състояние да упражнят доминиращо влияние върху предприятието или неговото ръководство. Вземането под внимание на токова поведение е уместно при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама, както е обяснено по-подробно в параграфи A29-A30.

Дружества със специална цел като свързани лица

¹⁵ МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф 6.

¹⁶ МОС 700, параграф A12.

A7. В някои ситуации, дружество със специална цел¹⁷ може да бъде свързано лице на предприятието, тъй като предприятието може по същество да го контролира, дори ако предприятието притежава малка или никаква част от капитала на дружеството със специална цел.

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

Рискове от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 11)

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A8. Отговорностите на одитора в публичния сектор във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица могат да бъдат повлияни от одиторския мандат или от задължения към предприятията от публичния сектор, възникващи по силата на закон, нормативна разпоредба или друго правомощие. Съответно, отговорностите на одитора на публичния сектор може да не бъдат ограничени само до обхващането на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, но може да включват и по-широки отговорности за обхващане на рисковете от несъобразяване със законите, нормативните разпоредби и други правомощия, ръководещи предприятията от публичния сектор, които поставят специфични изисквания по отношение на осъществяването на дейности със свързани лица. Нещо повече, може да се наложи одиторът на публичния сектор да вземе под внимание изискванията в публичния сектор към финансовото отчитане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица, които могат да се различават от тези в частния сектор.

Разбиране на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието

Дискусия в екипа по ангажимента (вж. параграф 12)

A9. Въпросите, които могат да бъдат обхванати в дискусията в екипа по ангажимента, включват:

- характера и обхвата на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието (като се използва, например, документацията на одитора за идентифицирани свързани лица, която се актуализира след всеки одит);
- подчертаване важността на поддържането на професионален скептицизъм през целия одит във връзка с потенциала за съществени отклонения, свързан с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;

¹⁷ МОС 315, параграфи A26-A27, предоставя насоки относно характера на предприятието със специална цел.

- обстоятелствата или условията в предприятието, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало, нито е оповестило пред одитора (напр. комплексна организационна структура, използване на дружества със специална цел за задбалансови сделки или неподходяща информационна система);
- регистри или документи, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица;
- важността, която ръководството и лицата, натоварени с общо управление, придават на идентифицирането, подходящото осчетоводяване и оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица (ако приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица), и свързания с това риск ръководството да заобиколи съответните контроли.

A10. В допълнение, дискусиата в контекста на измамата може да включва специални въпроси за това, как свързаните лица могат да участват в измама. Например:

- как дружествата със специална цел, контролирани от ръководството, биха могли да бъдат използвани за улесняване управлението на печалбите;
- как сделките между предприятието и известен бизнес партньор на ключов член на управлението биха могли да се уредят така, че да улеснят злоупотребата с активи на предприятието.

Идентичност на свързаните лица на предприятието (вж. параграф 13(а))

A11. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, информацията относно идентичността на свързаните лица на предприятието е вероятно да бъде на разположение на ръководството, тъй като информационната система на предприятието ще трябва да отрази, обработи и обобщи взаимоотношенията и сделките със свързани лица, за да позволи на предприятието да изпълни изискванията на общата рамка по отношение на осчетоводяването и оповестяването.

A12. Когато обаче общата рамка не установява изисквания към свързаните лица, предприятието може да не разполага с такава информационна система. В тази ситуация е възможно ръководството да не знае за съществуването на всички свързани лица. Независимо от това, изискването да се отправят запитванията, посочени в параграф 13, все още е в сила, тъй като ръководството може да знае за лица, които отговарят на определението за свързани лица в този МОС. В този случай, обаче, запитванията на одитора относно идентичността на свързаните лица на предприятието е вероятно да формират част от процедурите за оценка на риска на одитора и свързаните с

тях дейности, които се изпълняват в съответствие с МОС 315 с цел получаването на информация относно:

- собствеността на предприятието и управленските структури;
- видовете инвестиции, които предприятието прави или планира за направи; и
- начина, по който предприятието е структурирано, и как се финансира.

В конкретния случай на взаимоотношения на общ контрол, когато е вероятно ръководството да знае за тези взаимоотношения, ако те са икономически значими за предприятието, запитванията на одитора е вероятно да бъдат по-ефективни, ако са фокусирани върху това, дали лицата, с които предприятието се е ангажирало в значими сделки, или с които споделя ресурси в значителна степен, са свързани лица.

A13. В контекста на одита на група, МОС 600 изисква от екипа по ангажимента за групата да предостави на всеки одитор на компонент на групата списък със свързаните лица, изготвен от управлението на групата и всякакви други лица, за които екипът по ангажимента за групата знае¹⁸. Когато предприятието е компонент в рамките на група, тази информация осигурява полезна база за запитванията на одитора към ръководството относно идентичността на свързаните лица на предприятието.

A14. Също така, одиторът може да получи известна информация относно идентичността на свързаните лица на предприятието чрез запитвания към ръководството по време на процеса на приемане на ангажимента или неговото продължаване.

Контроли на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 14)

A15. В рамките на предприятието има и други лица, за които се счита, че е вероятно да разполагат с познания за взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието, и за контролите на предприятието върху тези взаимоотношения и сделки със свързани лица. Те могат да включват, до степента, в която не формират част от управлението:

- лицата, натоварени с общо управление;
- персоналът, който е на позиция да инициира, обработва или отразява операции, които са както съществени, така и извън обичайния ход на дейността на предприятието, и лицата, които осъществяват надзор върху този персонал;
- вътрешните одитори;

¹⁸ МОС 600 "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)", параграф 40(д).

- вътрешният правен консултант; и
- служителят отговорен за етиката или друго еквивалентно лице.

A16. Одитът се извършва на базата на предварителното условие, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление потвърждават и разбират, че носят отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, неговото честно представяне и за такъв вътрешен контрол, който ръководството и когато е подходящо лицата, натоварени с общо управление считат за необходим за изготвянето на финансовия отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка¹⁹. Съответно, когато общата рамка установява изисквания към свързаните лица, изготвянето на финансовия отчет изисква ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, да проектират, въвеждат и поддържат подходящи контроли върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица, така, че те да бъдат идентифицирани и отчетени по подходящ начин, и оповестени в съответствие с общата рамка. Изпълнявайки своята надзорна функция, лицата, натоварени с общо управление наблюдават как ръководството носи своята отговорност за такъв контрол. Независимо от изискванията към свързаните лица, които общата рамка може да установява, лицата, натоварени с общо управление, могат, в своята надзорна функция, да получат информация от ръководството, която да им позволи да разберат характера и бизнес логиката на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието.

A17. При изпълнението на изискването на МОС 315 за получаване на разбиране за контролната среда²⁰, одиторът може да вземе под внимание характеристиките на контролната среда, свързани с намаляването на рисковете от съществени отклонения, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, като например:

- вътрешни етични кодекси, доведени по подходящ начин до знанието на персонала на предприятието и прилагани от него, които управляват ситуациите, при които предприятието може да встъпва в определени видове сделки със свързани лица;
- политики и процедури за открито и навременно оповестяване на интересите, които ръководството и лицата, натоварени с общо управление, имат в сделките със свързани лица.
- възлагането на отговорности в рамките на предприятието за идентифициране, отразяване, обобщаване и оповестяване на сделките със свързани лица;

¹⁹ МОС 200, параграф A2.

²⁰ МОС 315, параграф 14.

- своевременно оповестяване и обсъждане между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, на съществени сделки със свързани лица извън обичайния курс на дейност на предприятието, включително дали лицата, натоварени с общо управление, са оспорили по подходящ начин бизнес логиката на тези сделки (например, като са потърсили съвет от външни професионални консултанти);
- ясни насоки за одобряването на сделките със свързани лица, включващи действителни или възможни конфликти на интереси, като например одобрението от страна на подкомитет на лицата, натоварени с общо управление, включващ лица, които са независими от ръководството;
- периодични прегледи от вътрешните одитори, когато е уместно;
- проактивни действия, предприети от ръководството за разрешаването на въпроси, свързани с оповестяването на свързани лица, като например чрез търсенето на съвет от одитора или от външен правен консултант;
- наличието на политики и процедури за разобличаване на нередности, когато е уместно.

A18. Контролите върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица в някои предприятия могат да бъдат недостатъчни или да няма такива, поради редица причини, като:

- ниската значимост, придавана от ръководството на идентифицирането и оповестяването на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- липсата на подходящ надзор от лицата, натоварени с общо управление;
- умишлено незачитане на тези контроли, тъй като оповестяванията на свързаните лица могат да разкрият информация, която ръководството счита за чувствителна, например, наличието на сделки, в които участват членове на семействата на ръководството;
- недостатъчно добро разбиране от страна на ръководството на изискванията към свързаните лица на приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- отсъствието на изисквания за оповестяване в приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Когато тези контроли са неефективни или изобщо липсват, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Ако случаят е такъв,

одиторът би обмислил, в съответствие с МОС 705²¹, ефектите от това за одита, включително мнението в одиторския доклад.

A19. Измамното финансово отчитане често включва заобикаляне от страна на ръководството на контролите, които иначе може да изглежда, че функционират ефективно²². Рискът ръководството да заобиколи контролите е по-висок, ако ръководството има взаимоотношения, които включват контрол или значително влияние върху страните, с които предприятието работи, тъй като тези взаимоотношения могат да предоставят на ръководството по-големи стимули и възможности да извърши измама. Например, финансовите интереси на ръководството в определени свързани лица може да бъдат стимул за него да заобиколи контролите, като (а) нареди на предприятието, срещу неговите интереси, да сключи сделки в полза на тези лица, или (б) да влезе в тайно споразумение с тези лица или да контролира техните действия. Примерите на възможна измама включват:

- създаването на фиктивни условия за сделките със свързани лица, чиято цел е да се представи погрешно бизнес логиката на тези сделки;
- измамно организиране на прехвърлянето на активи от или към ръководството или други лица, чиято сума е значително под или над пазарната стойност;
- ангажиране в комплексни сделки със свързани лица, като например дружества със специална цел, които са структурирани така, че да представят невярно финансовото състояние или финансовите резултати от дейността на предприятието.

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

A20. Контролните дейности в по-малките предприятия е вероятно да бъдат по-неформализирани и по-малките предприятия може да не разполагат с документиран процес за разглеждане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Собственикът-управител може да намали някои от рисковете, възникващи от сделките със свързани лица, или потенциално да увеличи тези рискове, чрез активно участие във всички основни аспекти на сделките. За тези предприятия одиторът може да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, и за всякакви контроли, които могат да съществуват върху тях, чрез отправяне на запитване до ръководството, комбинирано с други процедури, като наблюдение на дейностите по прегледа и надзора на ръководството, и проверка на наличната уместна документация.

²¹ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

²² МОС 240, параграфи 31 и A4.

Разрешаване и одобряване на съществени сделки и договорености (вж. параграф 14(б))

A21. Разрешаването включва даването на разрешение от лице или лица, разполагащи със съответните правомощия (независимо дали това са ръководството, лицата, натоварени с общо управление или акционерите на предприятието), на предприятието да сключи определени сделки в съответствие с предварително определени критерии, независимо дали са по тяхна преценка или не. Одобряването включва приемането от тези лица на сделките, които предприятието е сключило, като удовлетворяващи критериите, на базата на които е дадено разрешението. Примерите на контроли, които предприятието може да е установило за разрешаването и одобряването на съществени сделки и договорености със свързани лица, или на съществени сделки и договорености извън обичайната дейност, включват:

- мониторинг върху контролите за установяване на такива сделки и договорености за разрешаване и одобряване;
- одобряване на условията на сделките и договореностите от ръководството, лицата, натоварени с общо управление или, когато е уместно, акционерите.

Поддържане на постоянно внимание относно информация за свързани лица при прегледа на регистри или документи

Регистри или документи, които одиторът може да провери (вж. параграф 15)

A22. По време на одита, одиторът може да провери регистри или документи, които могат да осигурят информация за взаимоотношения и сделки със свързани лица, например:

- потвърждения от трети лица, получени от одитора (в допълнение към банкови и други официални потвърждения);
- данъчни декларации за доходите на предприятието;
- информация, предоставена от предприятието на регулаторните органи;
- книги на акционерите за установяване на основните акционери на предприятието;
- декларации за конфликт на интереси от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- документи за инвестициите на предприятието и за неговите пенсионни планове;
- договори и споразумения с ключовото ръководство и с лицата, натоварени с общо управление;
- съществени договори и споразумения, които не са в обичайния ход на дейност на предприятието;
- конкретни фактури и кореспонденция с професионалните консултанти на предприятието;
- животозастрахователни полици, придобити от предприятието;
- съществени договори, предоговорени от предприятието през периода;
- доклади на вътрешните одитори;
- документи, свързани с подадена от предприятието информация на регулаторния орган по ценните книжа (напр. проспекти). Договорености, които могат да сочат за наличието на неидентифицирани или неоповестени преди това взаимоотношения или сделки със свързани лица

A23. Договореностите включват формално или неформално споразумение между предприятието и едно или повече други лица за цели, като:

- установяването на бизнес взаимоотношения чрез подходящи средства или структури;
- извършването на определени видове сделки при конкретни условия;

- предоставянето на определени услуги или финансова подкрепа.

Примерите на договорености, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало, нито е оповестило преди това пред одитора, включват:

- участие в неперсонифицирани дружества с други лица;
- споразумение за предоставяне на услуги на определени лица при условия, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието;
- гаранции и взаимоотношения с гаранتي;

Идентифициране на съществени сделки извън обичайния ход на дейността (вж. параграф 16)

A24. Получаването на допълнителна информация за съществени сделки извън обичайния ход на дейност на предприятието дава възможност на одитора да прецени дали са налице рискови фактори за измама, ако има такива, и, когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, да идентифицира рисковете от съществени отклонения.

A25. Примерите на сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието могат да включват:

- комплексни капиталови сделки, като например корпоративни реструктурирания или придобивания;
- сделки с офшорни предприятия в юрисдикции със слаби корпоративни закони;
- отдаване под наем на помещения или предоставяне на управленски услуги от предприятието на друго лице, ако това не е свързано с възнаграждение;
- сделки по продажби с необичайно големи отстъпки или постъпления;
- сделки с циклични договорености, например, продажби с ангажимент за обратно изкупуване;
- сделки по договори, чиито условия са били променени преди изтичането на срока им.

Разбиране на характера на съществените сделки извън обичайния ход на дейността (вж. параграф 16(a))

A26. Отправянето на запитвания относно характера на съществените сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието е свързано с получаването на разбиране за бизнес логиката на сделките и условията, при които те са сключени.

Отправяне на запитвания дали биха могли да участват свързани лица (вж. параграф 16(б))

A27. Свързаното лице би могло да участва в съществени сделки извън обичайния ход на дейност на предприятието не само като влияе върху сделката с това, че е страна по нея, но също така и като оказва косвено влияние върху нея чрез посредник. Това влияние може да сочи наличието на рисков фактор за измама.

Споделяне на информация за свързаните лица с екипа по ангажимента (вж. параграф 17)

A28. Уместната информация за свързаните лица, която може да се разменя между членовете на екипа по ангажимента, включва например:

- идентичността на свързаните лица на предприятието;
- характера на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- съществени или комплексни взаимоотношения или сделки със свързани лица, които могат да изискват специално внимание от страна на одитора, в частност, сделки, в които ръководството или лицата, натоварени с общо управление, участват финансово.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица

Рискови фактори за измама, асоциирани със свързани лица с доминиращо влияние (вж. параграф 19)

A29. Доминиращото положение в управлението на едно единствено лице или на малка група от лица без компенсиращи контроли е рисков фактор за измама²³. Индикаторите за доминиращо влияние, упражнявано от свързано лице, включват:

- свързаното лице е упражнило правото си на вето върху съществени бизнес решения, взети от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление;
- съществени сделки се отнасят до свързаното лице за окончателно одобрение;
- налице е незначителен, или никакъв, дебат между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно бизнес предложения, инициирани от свързаното лице;
- сделките, в които участва свързаното лице (или близки членове на семейството на свързаното лице), рядко са обект на независим преглед и одобрение.

Доминиращо влияние може да съществува и в случаите, при които свързаното лице играе водеща роля при учредяването на предприятието и продължава да играе водеща роля в неговото управление.

A30. При наличието на други рискови фактори, съществуването на свързано лице с доминиращо влияние може да е индикатор за значителни рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама. Например:

- необичайно високото текучество на висши ръководни кадри или професионални консултанти може да е сигнал за неетични или измамни бизнес практики, които обслужват целите на свързаното лице;
- използването на бизнес посредници за съществени сделки, за които изглежда, че липсва ясна бизнес обосновка, може да е сигнал, че свързаното лице би могло да има интерес в тези сделки чрез упражняването на контрол върху тези посредници с цел измама;
- доказателствата за прекомерно участие на свързаното лице във, или за завземане на, избора на счетоводни политики или определянето на

²³ МОС 240 , Приложение 1.

съществени приблизителни оценки, могат да са сигнал за възможност за измамно финансово отчитане.

Отговор на рисковете от съществени отклонения, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 20)

A31. Характерът, времето и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които одиторът може да избере в отговор на оценените рискове от съществени отклонения, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, зависи от характера на тези рискове и ситуацията в предприятието²⁴.

A32. Примерите на одиторски процедури по същество, които одиторът може да изпълни, когато е оценил наличието на съществен риск, че ръководството може да не отчита или оповестява по подходящ начин определени сделки със свързани лица, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане (независимо дали се дължат на измама или грешка, включват:

- потвърждаване или обсъждане на конкретни аспекти на сделките с посредници, като например банки, правни фирми, гаранتي или агенти, когато е практически обосновано и не е забранено по закон, нормативна разпоредба или етични правила;
- потвърждаване на целите, конкретните условия или суми на сделките със свързани лица (тази одиторска процедура може да бъде по-неефективна, когато одиторът прецени, че е вероятно предприятието да окаже влияние върху отговорите на свързаните лица до одитора);
- когато е уместно, прочит на финансовия отчет или на друга финансова информация, ако има такава, на свързаните лица за търсене на доказателства за отчитането на сделките в счетоводните регистри на свързаните лица.

A33. Ако одиторът е оценил съществуването на значителен риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, в резултат от наличието на свързано лице с доминиращо влияние, одиторът може, в допълнение към общите изисквания на МОС 240, да изпълни одиторски процедури, като посочените по-долу, за да получи разбиране за бизнес взаимоотношенията, които това свързано лице може да е установило, пряко или косвено, с предприятието, и да определи необходимостта от допълнителни подходящи одиторски процедури по същество:

- запитвания към, и обсъждане с ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- запитвания към свързаното лице;

²⁴ МОС 330 предоставя допълнителни насоки относно характера, времето и обхвата на допълнителните одиторски процедури. МОС 240 установява изискванията и предоставя насоки за подходящите отговори на оценени рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама.

- проверка на съществените контакти със свързаното лице;
- подходящо проучване на предисторията, като например в Интернет или в специфични външни бази данни с бизнес информация;
- преглед на докладите на служителите за разобличаване на нередности, когато такива се съхраняват.

А34. В зависимост от резултатите от процедурите на одитора за оценка на риска, одиторът може да сметне за необходимо да получи одиторски доказателства, без да тества контролите на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица. В някои ситуации, обаче, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства само от одиторските процедури по същество, във връзка с рисковете от съществени отклонения, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Например, когато вътрешногруповите сделки между предприятието и неговите компоненти са многобройни, и значителна информация за тези сделки се иницира, отразява, обработва или отчита електронно в интегрирана система, одиторът може да определи, че не е възможно да разработи ефективни одиторски процедури, които сами по себе си биха могли да намалят рисковете от съществени отклонения, свързани с тези сделки, до приемливо ниско ниво. В този случай, в отговор на изискването на МОС 330 за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли²⁵, одиторът е задължен да тества контролите на предприятието върху пълнотата и точността на документацията за взаимоотношенията и сделките със свързани лица.

Идентифициране на преди това неидентифицирани или неоповестени свързани лица или съществени сделки със свързани лица

Съобщаване на информация за новоидентифицирани свързани лица на екипа по ангажимента (вж. параграф 22(а))

А35. Своевременното съобщаване на новоидентифицирани свързани лица на останалите членове на екипа по ангажимента им помага да определят дали тази информация засяга резултатите или заключенията от вече изпълнени процедури за оценка на риска, включително дали рисковете от съществени отклонения трябва да бъдат оценени повторно.

Процедури по същество, свързани с новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 22(в))

А36. Примерите на одиторски процедури по същество, които одиторът може да изпълни във връзка с новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица, включват:

²⁵ МОС 330 , параграф 8(б).

СВЪРЗАНИ ЛИЦА

- отправяне на запитвания относно характера на взаимоотношенията на предприятието с новоидентифицираните свързани лица, включително (когато е уместно и не е забранено по закон, нормативна разпоредба или етични правила) отправяне на запитвания към лица извън предприятието, за които се предполага, че разполагат със значителни познания за предприятието и неговата дейност, като например адвокати, основни агенти, основни представители, консултанти, гаранتي или други близки бизнес партньори;
- анализ на счетоводната документация за сделки с новоидентифицираните свързани лица. Този анализ може да се улесни с използването на компютърно-подпомогнати одиторски техники;
- потвърждаване на условията по сделките с новоидентифицираните свързани лица и оценяване дали те са били отчетени и оповестени по подходящ начин, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Умишлено неоповестяване от страна на ръководството (вж. параграф 22(д))

A37. Изискванията и насоките на МОС 240 относно отговорностите на одитора във връзка с измама при одита на финансов отчет са уместни, когато изглежда, че ръководството умишлено не е оповестило свързани лица или съществени сделки със свързани лица пред одитора. Одиторът може да обмисли дали е необходимо да оцени повторно надеждността на отговорите на ръководството на отправените от него запитвания и изявленията на ръководството пред одитора.

Идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието

Оценяване на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 23)

A38. При оценяването на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието, одиторът може да вземе под внимание следното:

- дали сделката:
 - е твърде комплексна (напр. тя може да включва множество свързани лица в рамките на консолидирана група);
 - има необичайни търговски условия, като например, необичайни цени, лихвени проценти, гаранции и условия за изплащане;
 - липса на очевидна логична бизнес причини за нейното осъществяване;
 - включва неидентифицирани преди това свързани лица;
 - обработена е по необичаен начин.
- дали ръководството е обсъдило характера, и отчитането на тази сделка с лицата, натоварени с общо управление;
- дали ръководството поставя по-голямо ударение върху конкретно счетоводно третиране, а не върху обръщането на надлежно внимание на основните икономически параметри на сделката.

Ако обясненията на ръководството са съществено непоследователни спрямо условията на сделката със свързани лица, одиторът е задължен, в съответствие с МОС 500 ²⁶, да разгледа надеждността на обясненията и изявленията на ръководството по други съществени въпроси.

²⁶МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф 11.

A39. Също така, одиторът може да се опита да разбере бизнес логиката на тази сделка от гледна точка на свързаното лице, тъй като това може да му помогне да разбере по-добре икономическата същност на сделката и защо тя е била извършена. Бизнес логиката от гледна точка на свързаното лице, която изглежда непоследователна спрямо характера на неговата дейност, може да представлява рисков фактор за измама.

Разрешаване и одобряване на съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 23(б))

A40. Разрешаването и одобряването на съществени сделки със свързани лица, извън обичайния ход на дейност на предприятието, от страна на ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или, когато е уместно, акционерите, може да осигури одиторски доказателства, че те са били надлежно разгледани на съответните нива в рамките на предприятието и че техните условия са били отразени по подходящ начин във финансовия отчет. Наличието на сделки от такова естество, които не са били обект на разрешение и одобрение, при отсъствието на логични обяснения, базирани на дискусия с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, може да е индикация за рискове от съществени отклонения, дължащи се на грешка или измама. При тези обстоятелства, може да се наложи одиторът да подходи с повишено внимание за установяването на други сделки от подобно естество. Сами по себе си, обаче, разрешаването и одобряването може да не са достатъчни, за да се заключи дали няма рискове от съществени отклонения, дължащи се на грешка или измама, тъй като разрешаването и одобряването може да са неефективни, ако има тайно споразумение между свързаните лица, или ако предприятието е обект на доминиращото влияние на свързано лице.

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

A41. По-малкото предприятие може да не разполага със същите контроли, осигурявани от различните нива на разрешаване и одобряване, които може да съществуват в по-голямото предприятие. Съответно, когато се извършва одит на по-малко предприятие, одиторът може да разчита в по-малка степен на разрешаването и одобряването за целите на събирането на одиторски доказателства относно валидността на съществени сделки със свързани лица, които са извън обичайната дейност на предприятието. Вместо това, одиторът може да обмисли изпълнението на други одиторски процедури, като проверка на съответните документи, потвърждение на специфични аспекти на сделките със свързани лица или наблюдение върху участието на собственика-управител в сделката.

Твърдения за вярност, че сделките със свързани лица са били извършени при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива и непринудителна сделка между независими и информирани страни (вж. параграф 24)

A42. Въпреки, че може да са налице одиторски доказателства за това, как цената по сделката със свързаните лица се отнася към тази в една справедлива ,

обикновено има практически затруднения, които ограничават способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката са идентични с тези на справедливата сделка. Например, въпреки, че одиторът може да бъде в състояние да потвърди, че сделката със свързани лица е била осъществена по пазарна цена, може да е практически необосновано да потвърждава дали останалите условия по сделката (като например кредитни условия, условни задължения и специфични такси) са идентични на тези, които обикновено биха били договорени между независими страни. Съответно, може да е налице риск, че твърдението за вярност на ръководството, че сделка със свързани лица е била сключена при условия, идентични на тези, които биха преобладавали в справедлива, може да съдържа съществено отклонение.

A43. Изготвянето на финансовите отчети изисква ръководството да отговаря за доказването на твърдение за вярност, че сделка със свързани лица е била сключена при условия, които преобладават в справедлива сделка. Подкрепата на ръководството за твърдението за вярност може да включва:

- сравняване на условията на сделката със свързани лица с тези на идентична или подобна сделка с едно или повече несвързани лица;
- ангажиране на външен експерт да определи пазарната стойност и да потвърди пазарните условия на сделката;
- сравняване на условията на сделката с известни пазарни условия на подобни сделки в по-широк обхват на отворения пазар.

A44. Оценяването на подкрепата на ръководството за това твърдение за вярност може да включва едно или повече от следните:

- разглеждане на целесъобразността на процеса на управлението за подкрепа на твърдението за вярност;
- потвърждаване на източника на вътрешна или външна информация, подкрепяща твърдението за вярност, и тестване на информацията, за да се определи нейната точност, пълнота и надеждност;
- оценяване на разумността на всякакви съществени предположения, върху които се базира твърдението за вярност.

A45. Някои общи рамки за финансово отчитане изискват оповестяването на сделките със свързани лица, които не са сключени при условия, идентични на тези, преобладаващи в справедлива и сделка. При тези обстоятелства, ако ръководството не е оповестило сделка със свързани лица във финансовия отчет, може да е налице подразбиращо се твърдение за вярност, че сделката е била сключена при условия, идентични на тези, преобладаващи в справедлива сделка, може да съдържа съществено отклонение.

Оценяване на счетоводното отчитане и оповестяването на идентифицирани взаимоотношения и сделки със свързани лица

Съществени съображения при оценяването на отклонения (вж. параграф 25)

A46. МОС 450 изисква от одитора да вземе под внимание както размера, така и характера на отклонението, и в частност, обстоятелствата на неговото възникване, когато се оценява дали отклонението е съществено²⁷. Значимостта на сделката за потребителите на финансовия отчет не може да зависи единствено от документираната сума на сделката, но и от други специфични уместни фактори, като например характера на взаимоотношението със свързаното лице.

Оценка на оповестяванията на свързани лица (вж. параграф 25(а))

A47. Оценка на оповестяванията на свързаните лица в контекста на изискванията за оповестяване на приложимата обща рамка за финансово отчитане означава да се разгледа дали фактите и обстоятелствата на взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били обобщени и представени по подходящ начин, така, че оповестяванията да са разбираеми. Оповестяванията на сделките със свързани лица може да не са разбираеми, ако:

(а) бизнес логиката и ефектите на сделката върху финансовия отчет са неясни или съдържат съществени отклонения; или

(б) ключовите условия или други важни елементи на сделките, които са необходими за тяхното разбиране, не са оповестени по подходящ начин.

Писмени изявления (вж. параграф 26)

A48. Обстоятелствата, при които може да е подходящо да се получат писмени изявления от лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато те са одобрили конкретни сделки със свързани лица, които (а) имат съществено отражение върху финансовия отчет или (б) включват ръководството.
- когато са направили конкретни устни изявления пред одитора, касаещи детайли на определени сделки със свързани лица;
- когато те имат финансови или други интереси в свързаните лица или сделките със свързани лица.

A49. Също така, одиторът може да реши да получи писмени изявления относно конкретни твърдения за вярност, които ръководството може да е направило, като например изявление, че конкретни сделки със свързани лица не съдържат неоповестени странични споразумения.

²⁷ МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита", параграф 11(а). Параграф 16 от МОС 450 предоставя насоки за обстоятелствата, които могат да засегнат оценката на отклоненията.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 27)

A50. Комуникирането на съществени въпроси, възникващи по време на одита²⁸ във връзка със свързаните лица на предприятието, помага на одитора да придобие общо разбиране с лицата, натоварени с общо управление, за характера и решаването на тези въпроси. Примерите на съществени въпроси, касаещи свързаните лица, включват:

- неоповестяване (независимо дали умишлено или не) от ръководството пред одитора на свързаните лица или на съществените сделки със свързани лица, които могат да са сигнал за лицата, натоварени с общо управление, за съществени взаимоотношения и сделки със свързани лица, за които те може да не са знаели до този момент;
- идентифицирането на съществени сделки със свързани лица, които не са били разрешени и одобрени по подходящ начин, което може да доведе до съмнение за измама;
- несъгласие с ръководството относно отчитането и оповестяването на съществени сделки със свързани лица, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- неспазване на приложимите закони или други нормативни разпоредби, забраняващи или ограничаващи конкретните видове сделки със свързани лица;
- трудности при идентифицирането на страната, която упражнява крайният контрол върху дружеството.

²⁸ МОС 230 , параграф A8, предоставя допълнителни насоки за характера на съществените въпроси, възникващи по време на одита.

СВЪРЗАНИ ЛИЦА

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 560

ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....	1
Последващи събития	2
Дата на влизане в сила	3
Цели.....	4
Определения.....	5

Изисквания

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад.....	6-9
Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет...10-13	
Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет.....	14-17

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС.....	A1
Определения.....	A2-A5
Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад.....	A6-A10
Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет.....	A11-A16
Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет.....	A17-A18

Международен одиторски стандарт (МОС) 560 „Последващи събития” трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с последващи събития в одита на финансовия отчет.

Последващи събития

2. Финансовият отчет може да бъде повлиян от събития, настъпили след датата на финансовия отчет. Много общи рамки за финансово отчитане обръщат специално внимание на такива събития¹. Такива общи рамки за финансово отчитане обикновено определят два вида събития:
 - (а) такива, които предоставят доказателства за условия, които са съществували към датата на финансовия отчет; и
 - (б) такива, които предоставят доказателства за условия, които са възникнали след датата на финансовия отчет.

МОС 700 обяснява, че датата на одиторския доклад информира читателя, че одиторът е взел под внимание ефекта от събития и сделки, които са му станали известни и които са настъпили до тази дата².

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

4. Целите на одитора са:
 - (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали събития, настъпващи между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване в него, са адекватно отразени в този финансов отчет съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане; и
 - (б) да реагира по подходящ начин на факти, които му стават известни след датата на одиторския доклад, и които биха довели до промяна в

¹ Например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 10 „Събития след датата на баланса“ разглежда третирането на събития във финансовия отчет, както благоприятни, така и неблагоприятни, възникващи в периода между датата на финансовия отчет (наричана „дата на баланса“ в МСС) и датата на одобрение на финансовия отчет за публикуване.

² МОС 700 „Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети“, параграф [А]

одиторския доклад, ако са били сведени до знанието на одитора преди датата на одиторския доклад.

Определения

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

(а) „Дата на финансовия отчет” – датата на края на последния период, обхванат във финансовия отчет;

(б) „Дата на одобряване на финансовия отчет” – датата, на която всички отчети, които са включени във финансовия отчет, включително съпътстващите пояснителни приложения, са били изготвени, и лицата, притежаващи съответните пълномощия, са потвърдили, че те са поели отговорност за този финансов отчет (вж.: параграф А2);

(в) „Дата на одиторски доклад” – датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет, в съответствие с МОС 700 (вж.: параграф А3);

(г) „Дата на издаване на финансовия отчет” – датата, на която одиторският доклад и одитираният финансов отчет са предоставени на трети лица (вж.: параграф А4-А5);

(д) „Последващи събития” - Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, и факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Изисквания

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад

6. Одиторът извършва одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция на финансовия отчет или оповестяване в него, са били идентифицирани. От одитора, обаче, не се очаква да извършва допълнителни одиторски процедури по отношение на въпроси, за които преди това приложени одиторски процедури са осигурили удовлетворителни заключения (вж.: параграф А6).

7. Одиторът извършва процедурите, изисквани от параграф 6, така че те да обхванат периода от датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад, или възможно най-близо до последната. Одиторът взема под внимание оценката на одиторския риск при определянето на характера и

обхвата на тези одиторски процедури, които ще включват следното (вж.: параграф А7-А8):

- (а) постигане на разбиране за процедури установени от ръководството, за да гарантира, че последващите събития са установени ;
 - (б) отправяне на запитвания към ръководството и, където е целесъобразно, към лицата , натоварени с общото управление, за това дали са настъпили последващи събития, които биха могли да повлияят на финансовия отчет (вж.: параграф А9);
 - (в) запознаване с протоколи, ако има такива, от заседанията на собствениците на предприятието, ръководството и лицата, натоварени с общото управление, които са били проведени след датата на финансовия отчет и отправяне на запитвания по въпроси, обсъждани на всички подобни заседания, за които протоколи все още не са на разположение (Вж.: параграф А10);
 - (г) запознаване с най-новия последващ текущ финансов отчет на предприятието, ако има такъв.
8. Ако в резултат от процедурите, извършени в съответствие с параграфи 6 и 7, одиторът установи събития, изискващи корекция на, или оповестяване във финансовия отчет, одиторът определя дали всяко такова събитие е подходящо отразено във финансовия отчет съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане

Писмени изявления

9. Одиторът изисква от ръководството и, където е целесъобразно, от лицата, натоварени с общото управление, да предоставят писмени изявления в съответствие с МОС 580 ³, че за всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, за които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са направени съответните корекции или оповестявания.

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

10. Одиторът няма задължението да извършва каквито и да е одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Ако, обаче, след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет, на одитора стане известен факт, който би довел до изменение на одиторския доклад, ако е бил известен на одитора преди датата на одиторския доклад, одиторът: (вж.: параграф 11):

³ МОС 580 „Писмени изявления”

- (а) обсъжда въпроса с ръководството и, където е уместно, с лицата, натоварени с общото управление;
 - (б) определя дали е необходима промяна във финансовия отчет и, в случай, че това е така,
 - (в) отправя запитвания към ръководството относно това как ръководството смята да адресира този въпрос във финансовия отчет.
11. В случаите, когато ръководството промени финансовия отчет, одиторът:
- (а) извършва необходимите при конкретните обстоятелства одиторски процедури върху промените в отчета;
 - (б) освен в случаите, за които са в сила условията в параграф 12, одиторът:
 - (i) разширява одиторските процедури, посочени в параграфи 6 и 7, до датата на новия одиторски доклад; и
 - (ii) предоставя нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет. Новият одиторски доклад не носи дата, по-ранна от датата на одобрението на изменения финансов отчет.
12. Когато законодателството, нормативните актове или общата рамка за финансово отчитане не забраняват на ръководството да ограничи промяна на финансовия отчет до ефекта на последващи събития или събития, пораждащи промяната, и когато не се забранява на лицата, отговорни за одобрението на финансовия отчет, да се ограничат до одобрението само на направената промяна, на одитора е позволено да ограничи одиторските процедури върху последващи събития в съответствие с параграф 11 (б) (i) до направената промяна. В такива случаи одиторът или:
- (а) променя одиторския доклад за включване на допълнителна дата, ограничаваща се до направената промяна, като посочи, че одиторските процедури върху последващи събития са ограничени единствено до изменението на финансовия отчет, описано в съответната пояснителна бележка към финансовия отчет (вж.: параграф A12); или
 - (б) предоставя нов или изменен одиторски доклад, включващ Параграф за обръщане на внимание⁴ или Параграф по друг(и) въпрос(и), в който пояснява, че одиторските процедури върху събития след дата на баланса са ограничени само върху измененията във финансовия отчет, описани в съответната пояснителна бележка на финансовия отчет.
13. В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативни актове или от общата рамка за финансово отчитане да издаде изменен

⁴ Вж. МОС 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор”

финансов отчет, следователно одиторът не е задължен да издаде изменен или нов одиторски доклад. Обаче, ако ръководството не измени финансовия отчет в обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде променен, тогава (вж.: параграф A13-A14):

(а) ако одиторският доклад все още не е бил предоставен на предприятието, одиторът модифицира мнението съгласно изискванията на МОС 705⁵ и тогава предоставя одиторския доклад; или

(б) ако одиторският доклад вече е бил предоставен на предприятието, одиторът уведомява ръководството и, освен ако всички лица, натоварени с общото управление не участват в ръководството на предприятието, тези натоварени с общото управление, да не публикуват финансовия отчет за трети лица преди да са направени необходимите промени. Ако, независимо от това, финансовият отчет бъде издаден впоследствие без необходимите промени, одиторът предприема подходящи действия за предотвратяване на доверието в одиторския доклад (вж.: параграф A15-A16).

Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет

14. След издаването на финансовия отчет одиторът не е задължен да изпълнява одиторски процедури относно този финансов отчет. Обаче, ако след датата на издаване на финансовия отчет на одитора стане известен факт, който, ако му е бил известен преди датата на одиторския доклад, би станал причина одиторът да промени одиторския доклад, одиторът :

(а) обсъжда този въпрос с ръководството и, където е целесъобразно, с лицата, натоварени с общото управление;

(б) определя дали финансовия отчет трябва да бъде променен; и в случай, че е необходимо

(в) отправя запитвания към ръководството относно това как ръководството смята да адресира този въпрос във финансовия отчет.

15. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът (вж.: параграф A17):

(а) извършва одиторските процедури, необходими при дадените обстоятелства по отношение на изменението;

(б) извършва преглед на предприетите от ръководството стъпки, за да гарантира, че всеки, който е получил първоначално издадения финансов отчет заедно с одиторското мнение върху него, е информиран за ситуацията;

(в) освен в случаите, когато са налице обстоятелствата, описани в параграф 12, одиторът :

⁵ Вж. МОС 705 „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

(i) разширява одиторските процедури, посочени в параграфи 6 и 7 до датата на новия одиторски доклад и издава новия одиторски доклад с дата не по-рано от датата на одобрение на изменения финансов отчет; и

(ii) предоставя нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет.

(г) когато са приложими обстоятелствата, описани в параграф 12, променя одиторския доклад или предоставя нов одиторски доклад съгласно изискванията на параграф 12.

16. Одиторът включва в новия или изменения одиторски доклад Параграф за обръщане на внимание или Параграф по друг(и) въпрос(и), препращащ към съответното пояснително приложение във финансовия отчет, което разглежда в по-големи детайли причината за промяната в първоначално издадения финансов отчет и към предходния доклад, издаден от одитора.
17. Ако ръководството не предприеме необходимите стъпки да гарантира, че всеки, получил първоначално издадения финансов отчет, е информиран за ситуацията, и не промени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че трябва да бъде променен, одиторът информира ръководството и, лицата, натоварени с общото управление, освен ако всички от последните не са членове на ръководството на предприятието⁶, че ще предприеме действия за предотвратяване на бъдещото уповаване върху одиторския доклад. Ако независимо от това, ръководството и лицата, натоварени с общото управление не предприемат необходимите стъпки, одиторът предприема необходимите действия за предотвратяване на уповаването на одиторския доклад (вж.: параграф A18).

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (вж.: Параграф 1)

- A1. Когато одитираният финансов отчет е включен в други документи, издадени след датата на издаване на финансовия отчет, одиторът може да има допълнителна отговорност по отношение на последващи събития, които той може да се наложи да разгледа, като например законови или нормативни изисквания, свързани с публичното предлагане на ценни книжа в юрисдикциите, в които се предлагат тези ценни книжа. Например, от одитора може да се изиска да извърши допълнителни одиторски процедури до датата на окончателния проспект за предлагане на ценни книжа. Тези процедури може да включват извършването на процедурите, упоменати в

⁶ МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13

параграфи 6 и 7 до датата или близо до датата на влизане в сила на окончателния проспект за предлагането и запознаване с проспекта за предлагането, за да се прецени дали другата информация в проспекта за предлагането е последователна с финансовата информация, с която се асоциира името на одитора.⁷

Определения

Дата на одобряване на финансовия отчет (вж.: параграф 5(б))

A2. В някои юрисдикции, закон или друг нормативен акт определят лицата или органите (например, ръководството или лицата, натоварени с общото управление), които носят отговорност за заключението, че са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения и посочват необходимия процес на одобрение. В други юрисдикции процесът на одобрение не е предвиден в закон или друг нормативен акт и предприятието следва собствени процедури по изготвяне и финализиране на финансовия отчет с оглед на ръководните и управленските си структури. В тези юрисдикции, окончателното одобрение от акционерите не е необходимо за одитора да направи заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, въз основа на които да изрази одиторско мнение. Датата на одобряване на финансовия отчет за целите на МОС е по-ранната дата от датата, на която лицата с признати правомощия установят, че са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения, или на която лицата с признати правомощия поемат отговорност за финансовия отчет.

Дата на одиторския доклад (вж.: параграф 5 (в))

A3. Одиторският доклад не може да носи дата по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни доказателства, върху които да базира мнението си върху финансовия отчет включително доказателства, че са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения на предприятието и че лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорността за него.⁸ Следователно, датата на одиторския доклад не може да е по-ранна от датата на одобряване на финансовия отчет, както е дефинирано в параграф 5(б). По административни причини е възможно да изтече определен период от време

⁷ Вж. МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф 2.

⁸ МОС 700, параграф 41. В някои случаи закон или друг нормативен акт също така определят момента в процеса на финансовото отчитане, когато се очаква одитът да е завършен.

между датата на одиторския доклад, както той е дефиниран съгласно параграф 5(в) и датата на предоставяне на одиторския доклад на предприятието.

Дата на издаване на финансовия отчет (вж.: параграф 5 (г))

- A4. Датата на издаване на финансовия отчет обикновено зависи от нормативната среда, в която предприятието функционира. В някои случаи, датата на издаване на финансовия отчет може да бъде датата на подаване на финансовия отчет в регулаторните органи. Тъй като одитирани финансови отчети не могат да бъдат издадени без одиторски доклад, датата на издаване на одитирания финансов отчет трябва да бъде не само същата или по-късна от датата на одиторския доклад, но и същата или по-късна от датата на предоставяне на одиторския доклад на предприятието.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

- A5. За предприятията от публичния сектор, датата на издаване на финансовия отчет може да бъде датата, на която финансовият отчет и одиторският доклад върху него са предоставени на законодателя или са оповестени публично.

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад (вж.: параграф 6-9)

- A6. В зависимост от одиторската оценка за риска, одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 6, може да включват процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, включващи преглед или тестване на счетоводни документи или операции и сделки, осъществени между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад. Одиторските процедури, изисквани съгласно параграфи 6 и 7, са в допълнение към процедурите, които одиторът може да извърши за други цели, но които въпреки това могат да предоставят доказателства за последващи събития (например, получаване на одиторски доказателства за салдата по сметки към датата на финансовия отчет, като например процедури по отграничаване на периодите или процедурите във връзка с получени последващи плащания по вземания).
- A7. В тази връзка, параграф 7 определя някои процедури, които одиторът следва да извърши в съответствие с параграф 6. Процедурите за последващи събития, които одиторът изпълнява може, обаче, да зависят от наличната информация и, в частност, от степента на завършеност на счетоводната документация след датата на финансовия отчет. В случаите, когато счетоводната документация не е осъвременена и съответно не са изготвени междинни финансови отчети (за вътрешно ползване или за ползване от външни лица), или не са изготвени протоколи от заседания на ръководството

или лицата, натоварени с общо управление, целесъобразните одиторски процедури могат да включват преглед на наличната счетоводна документация, включително банкови извлечения. Параграф А8 представя примери за някои допълнителни въпроси, които могат да бъдат разгледани от одитора в хода на тези проучващи запитвания.

А8. В допълнение към одиторските процедури, изисквани в съответствие с параграф 7, одиторът може да счете за необходимо и целесъобразно:

- да се запознае с последните налични бюджети на предприятието, прогнози за паричните потоци и други свързани доклади на ръководството за периоди след датата на финансовия отчет;
- да отправи проучващи запитвания или да разшири обхвата на предходните устни или писмени проучващи запитвания към адвоката на предприятието относно съдебни процеси и искове; или
- да прецени дали са необходими писмени изявления относно конкретни последващи събития в подкрепа на други одиторски доказателства и следователно да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Проучващо запитване (вж.: параграф 7(б))

А9. Когато отправя проучващи запитвания към ръководството или, където е уместно, към лицата, натоварени с общото управление, за това дали са възникнали последващи събития, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно настоящия статут на статии, които са били осчетоводени на базата на предварителни или неокончателни данни, и може да отправи конкретни проучващи запитвания по следните въпроси:

- дали са били поети нови ангажименти, привлечени средства или гаранции;
- дали са осъществени или се планират продажби или придобивания на активи;
- дали са извършвани увеличения на капитала или са емитирани нови дългови инструменти, като например емисия на нови акции или облигации, или са осъществени или се планират споразумения за сливане или ликвидация;
- дали активи са иззети от държавата или са били унищожени от, например, пожар или наводнение;
- дали има развитие по отношение на условни задължения;
- дали са извършени или се обмисля извършването на някакви необичайни счетоводни корекции;

- дали са възникнали или е вероятно да възникнат събития, които да поставят под въпрос адекватността на използваната във финансовия отчет счетоводна политика, какъвто би бил случая, например, ако такива събития поставят под въпрос валидността на принципа за действащо предприятие;
- дали са възникнали събития, които са съществени по отношение на приблизителните счетоводни оценки или провизиите, заделени във финансовия отчет;
- дали са възникнали събития, които поставят под въпрос възвращаемостта на активи.

Запознаване с протоколи (вж.: параграф 7(в))

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A10. По отношение на публичния сектор, одиторът може да се запознае с официалната документация от свързани сесии на законодателя и да отправи проучващи запитвания по въпроси, разгледани на сесии, за които официалната документация не е налична към момента.

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

Отговорност на ръководството към одитора (вж.: параграф 10)

A11. Както е обяснено в МОС 210 условията на одиторския ангажимент включват съгласието на ръководството да информира одитора относно факти, които могат да окажат влияние върху финансовия отчет и които му станат известни в периода от датата на одиторския доклад до датата на издаване на финансовия отчет⁹.

Двойно датиране (вж.: параграф 12(а))

A12. Когато са в сила обстоятелствата, описани в параграф 12(а), и одиторът измени одиторския доклад за включване на допълнителна дата, ограничена до това изменение, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, издаден преди последващото изменение на финансовия отчет от ръководството, остава непроменена, тъй като тази дата информира читателя за това в кой момент е приключила одитната работата по финансовия отчет. Въпреки това, в одиторския доклад се включва допълнителна дата, с която ползвателите се информират, че одиторските процедури, последващи тази дата, са ограничени до последващото изменение на финансовия отчет. По-долу е представен пример за поставяне на такава допълнителна дата:

⁹ МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти”, параграф A23

„(Дата на одиторския доклад), с изключение на пояснителна бележка У, която е към (датата на приключване на одиторските процедури върху изменението, описано в пояснителна бележка У).”

Непроменен от страна на ръководството финансов отчет (вж.: параграф 13)

A13. В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативен акт или от общата рамка за финансово отчитане, да издаде изменен финансов отчет. Такив е често случаят, когато непосредственото издаване на финансов отчет за следващия период е неизбежно, при условие, че този финансов отчет включва адекватни оповестявания.

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор

A14. В публичния сектор, действията, предприети в съответствие с параграф 13, в случаите, когато ръководството не промени финансовия отчет, могат също да включват издаване на отделен доклад до законодателя или друг подходящ орган в отчетната йерархия, относно ефекта на последващите събития върху финансовия отчет и одиторския доклад.

Действия на одитора за предотвратяване на уповаване върху одиторския доклад (вж.: параграф 13(б))

A15. Когато одиторът е уведомил ръководството да не издава финансовия отчет и ръководството е съгласно с това искане, може да се наложи одиторът да изпълни допълнителни законови задължения.

A16. В случаите, когато ръководството издаде финансовия отчет независимо от уведомлението от одитора този отчет да не се издава за трети лица, действията на одитора за предотвратяване на уповаването на одиторския доклад върху финансовия отчет зависи от законовите му права и задължения. Следователно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси мнението на юрист.

Факти, които стават известни на одитора след датата на издаване на финансовия отчет

Непроменен от страна на ръководството финансов отчет (вж.: параграф 15)

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A17. В някои юрисдикции, по закон или друг нормативен акт, може да се забрани на предприятията от публичния сектор да издават изменени финансови отчети. В такива случаи, действията, които одиторът е уместно да предприеме, включват докладване пред съответния законен орган.

Действия на одитора за предотвратяване на уповаване върху одиторския доклад (вж.: параграф 17)

A18. В случай, че одиторът е на мнение, че ръководството или лицата, натоварени с общото управление, не са предприели необходимите стъпки да

ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

предотвратят уповаване върху одиторския доклад върху първоначално издадения финансов отчет, независимо от факта, че одиторът е уведомил, че ще предприеме действия да предотврати такова уповаване, действията му зависят от законовите права и задължения на одитора. Следователно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси мнението на юрист.

ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 570

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....	1
Предположение за действащо предприятие.....	2
Отговорност за преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.....	3-7
Дата на влизане в сила.....	8
Цели	9

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности.....	10-11
Оценяване на преценката на ръководството.....	12-14
Период след преценката на ръководството.....	15
Допълнителни одиторски процедури при установяване на събития или условия.....	16
Одиторски заключения и издаване на доклад	17
Уместна употреба на предположението за действащо предприятие, но при наличие на съществена несигурност.....	18-20
Неуместна употреба на предположението за действащо предприятие...21	
Случаи, в които ръководството не желае да направи преценка или да разшири нейния обхват.....	22
Комуникации с лицата, натоварени с общото управление.....	23
Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет.....	24
Приложение и други пояснителни материали	
Предположение за действащо предприятие.....	A1

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

Процедури за оценка на риска и свързани дейности.....	A2-A6
Оценяване на преценката на ръководството.....	A7-A12
Период след преценката на ръководството.....	A13-A14
Допълнителни одиторски процедури при установяване на събития или условия.....	A15-A18
Одиторски заключения и издаване на доклад.....	A19
Уместна употреба на предположението за действащо предприятие, но при наличие на съществена несигурност.....	A20-A24
Неуместна употреба на предположението за действащо предприятие...	A25-A26
Случаи, в които ръководството не желае да направи преценка или разшири нейния обхват.....	A27

Международен одиторски стандарт (МОС) 570 „Действащо предприятие” следва да бъде разглеждан в контекста на МОС 200, „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора при одита на финансовите отчети във връзка с приложението на предположението за действащо предприятие от страна на ръководството на предприятието при изготвянето на финансовите отчети.

Предположение за действащо предприятие

2. Съгласно предположението за действащо предприятие, дадено предприятие се разглежда като такова, което се очаква да продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовият отчет с общо предназначение се изготвя на базата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му, или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да направи това. Финансовият отчет със специално предназначение може да бъде изготвен в съответствие с общата рамка за финансово отчитане, за която важи предположението за действащо предприятие или не (например, предположението за действащо предприятие не важи за някои финансови отчети, изготвени на данъчна основа в някои юрисдикции). В случаите, когато приложението на предположението за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на възможността на предприятието да реализира активите си и уреди пасивите си в хода на обичайната си дейност (вж.: параграф А1).

Отговорност за преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие

3. Някои общи рамки за финансово отчитане съдържат изрично изискване към ръководството да направи конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както и стандарти относно въпроси, които следва да бъдат разгледани и оповестявания, които следва да бъдат направени във връзка с предположението за действащото предприятие. Например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 изисква ръководството да направи преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие¹. Подробните изисквания по

¹ Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 „Представяне на финансови отчети” в сила към 1 януари 2009, параграфи 25 и 26.

отношение на отговорността на ръководството да направи преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и свързаните с това оповестявания също могат да бъдат изложени в закон и нормативна разпоредба.

4. В други общи рамки за финансово отчитане може да не съществува изрично изискване към ръководството да прави конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Независимо от това, тъй като предположението за действащо предприятие е фундаментален принцип при изготвянето на финансовия отчет, както е посочено в параграф 2, изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да оцени способността на предприятието да продължи дейността си съгласно този принцип, дори ако общата рамка за финансово отчитане не включва изрично изискване за това.
5. Преценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие включва оценка, към даден момент, относно изхода от бъдещи събития или условия, за които е характерна вътрешноприсъща несигурност. За тази оценка са уместни следните фактори:
 - Степента на несигурност, свързана с изхода от дадено събитие или условие, се увеличава значително с отдалечаването на това събитие или условие, или изход в бъдещето. Поради тази причина, повечето общи рамки за финансово отчитане, изискващи изрична оценка на ръководството, конкретизират периода, за който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.
 - Размерът и сложността на предприятието, характерът и състоянието на дейността му, както и степента, в която то се влияе от външни фактори, влияят върху оценката относно изхода на събития или условия.
 - Всяка преценка относно бъдещето се основава на наличната информация в момента, в който тя се прави. Последващи събития могат да доведат до изходи, които са непоследователни с преценки, които са били разумни в момента, когато са били направени.

Отговорности на одитора

6. Отговорност на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за целесъобразността на използването на предположението за действащо предприятие от страна на ръководството при изготвянето на финансовия отчет и да направи заключение дали е
-

налице съществена несигурност по отношение на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тази отговорност съществува дори в случаите, когато общата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет, не включва изрично изискване ръководството да направи конкретна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7. Въпреки това, както е посочено в МОС 200², евентуалните ефекти на вътрешноприсъщи ограничения върху способността на одитора да разкрие съществени отклонения* се засилват, когато се разглеждат бъдещи събития или условия, които могат да причинят прекратяване на дейността на предприятието. Одиторът не може да предвиди такива събития или условия. Следователно, отсъствието на препратки към несигурности относно предположението за действащо предприятие в одиторския доклад не може да бъде разглеждано като гаранция за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Дата на влизане в сила

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009.

Цели

9. Целите на одитора са:
 - (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, че ръководството е използвало целесъобразно предположението за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет;
 - (б) да направи заключение, основано на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност по отношение на събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и
 - (в) да определи последствията за одиторския доклад.

² МОС 200, „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”

* отклонения – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Изисквания

Процедури по оценка на риска и свързани дейности

10. При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 ³, одиторът преценява дали съществуват събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. При изпълнение на такива процедури, одиторът определя дали ръководството вече е направило предварителна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (вж.: параграф A2-A5) и:
 - (а) ако такава преценка е направена, одиторът я обсъжда с ръководството и определя дали ръководството е идентифицирало събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, могат да доведат до значителни съмнения по отношение на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и, ако това е така, планове на ръководството да ги адресира; или
 - (б) ако такава преценка все още не е направена, одиторът обсъжда с ръководството базата за употреба на предположението за действащо предприятие, както и отправя запитване до ръководството дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
11. Одиторът запазва повишено внимание по време на целия одит по отношение на наличието на одиторски доказателства за събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (вж.: пор. A6).

Оценяване на преценката на ръководството

12. Одиторът оценява преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (вж.: параграф A7-A9; A11-A12).
13. По време на оценяване на преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът разглежда същия период, който е

³ МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф 5.

използван от ръководството при неговата преценка съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане или съгласно закон, или нормативна разпоредба, в случай че те изискват по-дълъг период. Ако преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие покрива по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, както това е дефинирано в МОС 560 ⁴, одиторът изисква ръководството да разшири периода на преценка та до минимум дванадесет месеца от тази дата (вж.: параграф A10-A12).

14. При оценяване на преценката на ръководството одиторът взема под внимание дали преценката на ръководството включва цялата съответна информация, която е известна на одитора в резултат от извършване на одита.

Периоди извън преценката на ръководството

15. Одиторът отправя запитване към ръководството дали са му известни събития или условия извън периода на извършената от него преценка, които биха могли да породят значителни съмнения относно възможността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (вж.: параграф A13-A14).

Допълнителни одиторски процедури при установяване на събития или условия

16. Ако са установени събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да определи дали съществува или не съществена несигурност, чрез изпълнението на допълнителни одиторски процедури, включително разглеждане на смекчаващи фактори. Тези процедури включват (вж.: параграф A15):
 - (а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, да изиска от ръководството да направи такава;
 - (б) оценяване на плановите на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, относно това дали съществува вероятност тези планове да подобрят положението и дали плановите на ръководството са реализируеми при съществуващите обстоятелства (вж.: параграф A16);

⁴ МОС 560 „Последващи събития”, параграф 5(а).

(в) в случаите, когато има изготвена прогноза за паричните потоци на предприятието и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещия изход от събития или условия в процеса на оценяване на планове на ръководството за бъдещи действия (вж.: параграф A17-A18):

(i) оценяване на надеждността на данните, използвани при изготвянето на прогнозата; и

(ii) определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата;

(г) да прецени дали след датата на преценката на ръководството са получени допълнителни факти или информация;

(д) да изиска писмени изявления от ръководството и, ако е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно планове за бъдещи действия на ръководството и тяхната реализируемост.

Одиторски заключения и издаване на доклад

17. Въз основа на получените одиторски доказателства, одиторът прави заключение дали по негова преценка е налице съществена несигурност, свързана със събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Съществена несигурност е налице, когато обхватът на потенциалния ефект и вероятността за неговата проява е в такава степен, че по оценка на одитора е необходимо да се направят съответни оповестявания относно характера и последиците от несигурността:

(а) в случай на обща рамка за финансово отчитане, изискваща достоверното представяне на финансовия отчет, за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет; или

(б) в случай на обща рамка за съответствие, за избягване на финансов отчет, който е подвеждащ (вж.: параграф A19).

Уместна употреба на предположението за действащо предприятие, но при наличие на съществена несигурност

18. Ако одиторът направи заключение, че използването на предположението за действащо предприятие е уместно при съществуващите обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът определя дали финансовият отчет:

(а) представя адекватно основните събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на

предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както и планове на ръководството да се справи с тези събития или условия; и

(б) ясно оповестява, че е налице съществена несигурност, свързана със събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и следователно, съществува вероятност то да не е в състояние да реализира активите и да уреди пасивите си в нормалния ход на дейността (вж.: параграф A20).

19. Ако във финансовия отчет е направено подходящо оповестяване, одиторът изразява немодифицирано мнение и добавя Параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, който:

(а) да подчертае наличието на съществена несигурност, свързана със събитие или условие, което може да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(б) да обърне внимание на пояснителното приложение към финансовия отчет, в което се оповестяват проблемите, описани в параграф 18 (вж.: МОС 706⁵ (вж.: параграф A21-A22)).

20. Ако във финансовия отчет не е направено подходящо оповестяване, одиторът изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение, както това е уместно, съгласно МОС 705⁶. В одиторския доклад одиторът посочва, че е налице съществена несигурност, която може да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (вж.: параграф A23-A24).

Неуместна употреба на предположението за действащо предприятие

21. В случаите, когато ръководството е изготвило финансовия отчет въз основа на предположението за действащо предприятие, но по мнение на одитора употребата на предположението за действащо предприятие от ръководството е неподходяща, одиторът изразява отрицателно мнение (вж.: параграф A25-A26).

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка

⁵ МОС 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор”.

⁶ МОС 705 „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

22. Ако ръководството не желае да направи или разшири преценката си след като одиторът е отправил такова искане, одиторът преценява последствията от това за одиторския доклад (вж.: параграф А27).

Комуникации с лицата, натоварени с общо управление

23. С изключение на случаите, когато лицата, натоварени с общото управление, участват в ръководството⁷ на предприятието, одиторът информира лицата, натоварени с общо управление за установени събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тази комуникация с лицата, натоварени с общо управление включва следното:

- (а) дали установените събития или условия представляват съществена несигурност;
- (б) дали използването на предположението за действащо предприятие е уместно при изготвянето и представянето на финансовия отчет; и
- (в) дали свързаните с това оповестявания във финансовия отчет са адекватни.

Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет

24. Ако има съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, след датата на баланса, одиторът отправя запитвания относно причините за забавянето. Ако одиторът счита, че забавянето би могло да е свързано със събития или условия, имащи връзка с оценката за действащо предприятие, одиторът извършва такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими, както това е упоменато в параграф 16, както преценява ефекта върху одиторското заключение относно наличието на съществена несигурност, както това е упоменато в параграф 17.

Приложение и други пояснителни материали

Предположение за действащо предприятие (вж.: параграф 2)

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

⁷ МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13

- A1. Използването от ръководството на предположение за действащо предприятие е от значение и за предприятията от публичния сектор. Например, Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) 1 разглежда въпроса за способността на предприятията от публичния сектор да продължат да функционират като действащи предприятия⁸. Рискове за способността на публичните предприятия да продължат да функционират като действащи предприятия могат да възникнат, но не се ограничават единствено до случаите, когато предприятията функционират с цел генериране на печалба, когато правителството може да намали или оттегли подкрепата си за тях, или в случай на приватизация. Събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие от публичния сектор, могат да включват ситуации, при които публичното предприятие не разполага с достатъчно финансиране, за да продължи своето съществуване или когато се вземат политически решения, които оказват влияние върху услугите, предоставяни от публичното предприятие.

Процедури по оценка на риска и свързани дейности

Събития или условия, които могат да породят съмнения относно предположение за действащо предприятие (вж.: параграф 10)

- A2. По-долу са представени примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, могат да породят значителни съмнения относно предположение за действащо предприятие. Този списък не е изчерпателен и наличието на едно или повече от изброените събития не винаги означава, че съществува съществена несигурност.

Финансови

- Превишение на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи.
- Кредити с фиксиран срок за погасяване, чийто падеж наближава без реалистични шансове за подновяване или изплащане; или твърде голяма зависимост от краткосрочни кредити за финансиране на дългосрочни активи.
- Признаци за оттегляне на финансовата подкрепа от кредитори.
- Отрицателни парични потоци от основна дейност, демонстрирани от исторически или прогнозни финансови отчети.
- Неблагоприятни основни финансови показатели (съотношения).

⁸ МССПС 1 „Представяне на финансови отчети” към 1 януари 2007, параграфи 38-41.

- Значителни загуби от дейността или съществено влошаване в стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци.
- Наличие на просрочени задължения по или преустановяване изплащането на дивиденди.
- Невъзможност за своевременно плащане на кредиторите.
- Невъзможност за спазване на условия по договори за заем.
- Промяна на условия по сделки с доставчици - от доставка на кредит към плащане веднага при получаване на доставката.
- Невъзможност за получаване на финансиране за разработка на ключов нов продукт или за други ключови инвестиции.

Оперативни

- Намерение на ръководството да ликвидира предприятието или да прекрати дейността.
- Загуба на основни ръководни кадри без да бъдат намерени заместници.
- Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзинг, лицензи или основен(ни) доставчик(ци).
- Затруднения с работната ръка.
- Недостиг на важни доставки.
- Поява на изключително успешни конкуренти.

Други

- Неспазване на капиталови или други законови изисквания.
- Неприклучени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно да бъдат удовлетворени.
- Промени в законодателството или правителствената политика, за които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието.
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу събития в случай, че настъпят.

Значимостта на подобни събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да изплаща нормално задълженията си, може да бъде компенсиран от планове на ръководството за поддържане на адекватни парични потоци чрез алтернативни средства, като например продажба на активи, разсрочване на плащания по заеми или получаване на допълнителен капитал. Аналогично, загубата на

основен доставчик може да бъде смекчена от наличието на подходящ алтернативен източник на доставки.

- A3. Процедурите по оценка на риска, изисквани от параграф 10, помагат на одитора да определи дали използването на предположение за действащо предприятие от ръководството е вероятно да бъде важен фактор, както и ефекта му върху планирането на одита. Такива процедури също спомагат за провеждането на навременни разговори с ръководството, включително обсъждане на планове на ръководството и разрешаване на идентифицирани проблеми с предположение за действащо предприятие.

Въпроси, специфични за малки предприятия

- A4. Размерът на предприятието може да повлияе на способността му да се справи с неблагоприятни условия. Възможно е малките предприятия да са в състояние да реагират бързо на възможности, но да им липсват резерви да поддържат дейността си.
- A5. Условията от особено значение за малки предприятия включват риска от това банки и други кредитори да преустановят подкрепата си за предприятието, както и евентуалната загуба на основен доставчик, голям клиент, ключов служител или правото да извършва лицензирана дейност, франчайзинг или друго правно споразумение.

Повишено внимание по време на одита относно одиторски доказателства за събития или условия (вж.: параграф 11)

- A6. МОС 315 изисква от одитора да преразгледа одиторската оценка за риска и да модифицира планираните одиторски процедури по подходящ начин в случаите, когато по време на одита са получени допълнителни одиторски доказателства, които се отразяват върху одиторската оценка на риска⁹. Ако са идентифицирани събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие след извършването на одиторската оценка на риска, в допълнение към извършването на процедурите съгласно параграф 16, е възможно да се наложи да се промени и одиторската оценка за риска от съществени отклонения. Наличието на такива събития или условия също може да повлияе върху характера, времето за изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценения риск. МОС 330¹⁰ определя изискванията и предоставя насоки по този въпрос.

⁹ МОС 315, параграф 31.

¹⁰ МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”

Оценяване на преценката на ръководството*Преценка и подкрепящ анализ на ръководството и оценка на одитора*

- A7. Преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие е основна част от одиторския анализ на използването на предположение за действащо предприятие от страна на ръководството.
- A8. Одиторът не е отговорен за коригиране на липсата на анализ от страна на ръководството. В някои обстоятелства, обаче, липсата на подробен анализ от страна на ръководството в подкрепа на неговата преценка не може да попречи на одитора да направи заключение дали използването на предположението за действащо предприятие е използвано уместно в дадените обстоятелства. Например, когато предприятието е работило продължително време рентабилно и е имало свободен достъп до финансови ресурси, ръководството може да изготви преценката си без подробен анализ. При такива обстоятелства, одиторското заключение относно целесъобразността на преценката на ръководството може да бъде направена без извършването на подробни процедури за оценка, ако останалите одиторски процедури са достатъчни за одитора, за да има възможност да направи заключение дали използването на предположение за действащо предприятие в изготвянето на финансовия отчет е уместно при съществуващите обстоятелства.
- A9. При други обстоятелства, оценяването на преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както се изисква от параграф 12, може включва оценка на процеса, използван от ръководството, предположенията, на които преценката е основана, и планове на ръководството за предприемане на бъдещи действия, както и дали планове на ръководството са реализуеми при дадените обстоятелства.

Период на преценката на ръководството (вж.: параграф 13)

- A10. Болшинството общи рамки за финансово отчитане, изрично изискващи преценка на ръководството, определят периода, от който ръководството е задължено да вземе под внимание цялата налична информация¹¹

Въпроси, специфични за малки предприятия (вж.: параграф 12-13)

- A11. В много случаи е възможно ръководството на малки предприятия да не е изготвило подробна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, а да се опира на задълбочени познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи.

¹¹ Например, МСС 1 определя като минимум период, който трябва да бъде поне, но не се ограничава единствено до, дванадесет месеца от датата на баланса.

Независимо от това, в съответствие с изискванията на настоящия МОС, одиторът трябва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. За малките предприятия може да е подходящо с ръководството да бъдат обсъдени начините на финансиране на предприятието в средносрочен и дългосрочен план, при условие, че твърденията на ръководството се подкрепят от достатъчни документални доказателства и тези твърдения не противоречат на разбирането на одитора за предприятието. Следователно, изискванията в параграф 13 одитора да поиска от ръководството да разшири периода на неговата оценка биха могли да бъдат удовлетворени, например, чрез обсъждане, запитване и проверка на подкрепящата документация, например, получени от клиенти поръчки за бъдещи доставки, оценени по отношение на тяхната реализируемост или подкрепени по друг начин.

- A12. Често за способността на малките предприятия да продължат да функционират като действащи предприятия е важна продължителна подкрепа на собствениците-управители. Когато едно малко предприятие е финансирано до голяма степен от собственика-управител, може да се окаже важно това финансиране да не бъде спряно. Например, оцеляването на едно малко предприятие при финансови затруднения може да зависи от това дали неговият собственик-управител не е подчинил заем към предприятието в полза на банки или други кредитори, или собственикът-управител не е подкрепил заем за предприятието като е предоставил като обезпечение свои собствени активи. При такива обстоятелства, одиторът може да получи подходящи документални доказателства за подчиняването на заема на собственика-управител или за обезпечението. Когато едно предприятие е зависимо от допълнителна подкрепа от собственика-управител, одиторът може да оцени способността на собственика-управител да изпълни задълженията си съгласно договореността за подкрепа. В допълнение, одиторът може да изиска писмено потвърждение за условията на тази договореност за подкрепа, както и намеренията и разбирането на собственика-управител за нея.

Период, след преценката на ръководството (вж.: параграф 13)

- A13. Съгласно параграф 11, от одитора се изисква да поддържа повишено внимание за възможността за наличие на събития, планирани или не, или на условия, които ще настъпят след периода на преценка на ръководството и които могат да породят съмнения относно уместността на използването на предположението за действащо предприятие от страна на ръководството при изготвянето на финансовия отчет. Тъй като степента на несигурност, свързана с изхода от дадено събитие или условие, нараства при разглеждането на значително отдалечени в

бъдещето събития или условия, индикациите за проблеми с предположението за действащо предприятие трябва да са оценени като съществени преди одитора да обмисли предприемане на допълнителни действия. Ако са идентифицирани подобни събития или условия, одиторът може да изиска от ръководството да оцени евентуалната им значимост за преценката си относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В такива случаи се прилагат процедурите, посочени в параграф 16.

- A14. Освен отправянето на запитвания към ръководството, одиторът не носи задължение за изпълнението на други одиторски процедури за идентифициране на събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно възможността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие за период, надхвърлящ този, разгледан от ръководството, който, както е посочено в параграф 13, следва да бъде минимум дванадесет месеца от датата на баланса.

Допълнителни одиторски процедури в случаи на идентифициране на събития или условия (вж.: параграф 16)

- A15. Одиторски процедури, които са подходящи във връзка с изискванията, описани в параграф 16, могат да включват:
- Анализ и обсъждане на паричния поток, печалбата и други важни прогнози с ръководството.
 - Анализ и обсъждане на последния наличен междинен финансов отчет на предприятието.
 - Запознаване с условията на договори по издаване на облигации и договори за заеми и определяне дали някои от тях са били нарушени.
 - Запознаване с протоколи от събрания на акционерите, от заседания на лицата, натоварени с общо управление и от важни комисии за индикации на финансови затруднения.
 - Отправяне на запитване към юрист консулта на предприятието относно съществуването на съдебни дела и искове, и относно разумността на преценката на ръководството за техния изход и приблизителна оценка за финансовите последици от тях.
 - Потвърждаване на съществуването, правната обоснованост и възможността за налагане на договорености за осигуряване или запазване на финансова помощ от свързани и от трети страни, и оценяване на финансовата способност на тези страни да осигурят допълнителни средства.
 - Оценяване на плановете на предприятието да изпълни незавършени поръчки за клиенти.

- Изпълнение на одиторски процедури по отношение на събития след датата на баланса за идентифициране на онези, които или смекчават, или се отразяват по друг начин върху способността на предприятието да продължи да функционира като действащо такова.
- Потвърждаване на наличието, условията и адекватността на кредитни линии.
- Получаване и преглед на издадени доклади за регулаторни мерки.
- Определяне на адекватността на подкрепата за планирани продажби на активи.

Оценяване на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия (вж.: параграф 16(б))

A16. Оценяване на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия може да включва запитвания към ръководството относно неговите планове за бъдещи действия, включително, например, планове за ликвидация на активи, за получаване на заемни средства или за реструктуриране на дългове, намаление или отлагане на разходи, или увеличение на капитала.

Период на преценката на ръководството (вж.: параграф 16(в))

A17. В допълнение към процедурите, изисквани съгласно параграф 16(в), одиторът може да направи сравнение между:

- Прогнозната финансова информация за скорошни предходни периоди и реално отчетените резултати; и
- Прогнозната финансова информация за текущия период и реалните резултати, постигнати към момента на одита.

A18. В случаите, когато предположенията на ръководството включват продължаваща подкрепа от трети лица, било чрез подчинение на заеми, поети задължения за поддържане или предоставяне на допълнително финансиране или гаранции, и тази подкрепа е важна за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът може да прецени да изиска писмени потвърждения (включително за условията) от тези трети лица и да получи доказателства за тяхната способност да предоставят тази подкрепа.

Одиторски заключения и издаване на доклад (вж.: параграф 17)

A19. Изразът „съществена несигурност” се използва в МСС 1 при разглеждането на несигурности, свързани със събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, които трябва да бъдат оповестени във финансовия отчет. В

други общи рамки за финансово отчитане израза „значителна несигурност” се използва при подобни обстоятелства.

Уместна употреба на предположението за действащо предприятие, но при наличие на съществена несигурност

Адекватност на оповестяване на съществена несигурност (вж.: параграф 18)

- A20. Оценката на адекватността на оповестяванията във финансовия отчет може да включва преценка дали представената информация изрично обръща внимание на читателя за вероятността предприятието да не е в състояние да продължи да реализира активите си и да урежда пасивите си в нормалния ход на дейността.

Одиторски доклад, когато оповестяванията за съществена несигурност са адекватни (вж.: параграф 19)

- A21. По-долу е представен пример на параграф за обръщане на внимание, когато одиторът е удовлетворен относно оповестяването в пояснителното приложение:

Параграф за обръщане на внимание

Без да квалифицираме нашето мнение, обръщаме внимание на пояснително приложение X към финансовия отчет, където е показано, че Дружеството е реализирало нетна загуба в размер на XXX за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. и, че към тази дата текущите пасиви на Дружеството надвишават сумата на активите му с УУУ. Тези условия, заедно с други въпроси изложени в пояснително приложение X, показват наличието на съществена несигурност, която може да породی значително съмнение относно способността на Дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие.

- A22. В случаи на наличие на множество съществени несигурности, които са важни за финансовия отчет като цяло, одиторът може да счете за уместно в много редки случаи да направи отказ от изразяване на мнение, вместо да включи Параграф за обръщане на внимание. МОС 705 предоставя насоки по този въпрос.

Одиторски доклад, когато оповестяванията за съществена несигурност са неадекватни (вж.: параграф 20)

- A23. По-долу са представени примери за подходящи параграфи, когато следва да бъде изразено квалифицирано мнение:

База за изразяване на квалифицирано мнение

Договореностите за финансиране на Дружеството изтичат и неизплатените суми са дължими на 19 март 20X1 година. Дружеството

не е било в състояние да предоговори или да получи алтернативно финансиране. Тази ситуация показва наличието на значителна несигурност, която може да породви съществено съмнение относно способността на Дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие и следователно, то може да не бъде в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в нормалния ход на неговата дейност. Финансовият отчет (и пояснителните приложения към него) не оповестяват напълно този факт.

Квалифицирано мнение

По наше мнение, с изключение на непълното оповестяване на информацията, посочена в параграфа База за изразяване на квалифицирано мнение, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за") финансово състояние на Дружеството към 31 декември 20X0 година, както и финансовия резултат от неговата дейност и паричните му потоци за годината, в съответствие с ...

- A24. По-долу е посочен пример за подходящите параграфи в случаите, когато следва да бъде изразено отрицателно мнение:

База за изразяване на отрицателно мнение

Договореностите на дружеството за финансиране изтичат и неизплатената сума е била дължима на 31 декември 20X0 година. Дружеството не е било в състояние да предоговори или да получи алтернативно финансиране и разглежда възможността да подаде молба за обявяване в несъстоятелност. Тези събития показват наличието на значителна несигурност, която може да породви съществено съмнение относно възможността на Дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие и следователно то може да не бъде в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в нормалния ход на неговата дейност. Финансовият отчет (и пояснителните приложения към него) не оповестява този факт.

Отрицателно мнение

По наше мнение, поради пропуснатото оповестяване на информацията упомената в параграфа База за изразяване на отрицателно мнение, финансовият отчет не представя достоверно (или "не дава вярна и честна представа за") финансово състояние на Дружеството към 31 декември 20X0 година, както и за финансовите резултати от неговата дейност и паричните му потоци за годината, в съответствие с ...

Неуместна употреба на предположението за действащо предприятие (вж.: параграф 21)

A25. Ако финансовия отчет е изготвен на база предположението за действащо предприятие, но по мнението на одитора използването на това предположение при изготвянето на финансовия отчет от страна на ръководството е неуместно, в сила са изискванията на параграф 21 одиторът да изрази отрицателно мнение, независимо дали финансовия отчет включва оповестяване за неуместността на използване на предположението за действащо предприятие или не.

A26. В случаите, когато от ръководството се изисква или то избере да изготви финансов отчет, за който използването на предположението за действащо предприятие е неуместно при дадените обстоятелства, финансовият отчет следва да бъде изготвен на алтернативна база (например, ликвидационна база). Одиторът може да е в състояние да извърши одит на този финансов отчет, ако определи, че използваната алтернативна база е допустима при дадените обстоятелства в съответствие с общата рамка за финансово отчитане. Одиторът може да изрази неквалифицирано мнение върху този финансов отчет, при положение, че той включва адекватно оповестяване, но одиторът може да счете за необходимо да включи Параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, в който да подчертае използването на алтернативна база и причините за това.

Случаи, в които ръководството не желае да направи преценка или разшири нейния обхват (вж.: параграф 22)

A27. В някои случаи, одиторът може да счете за необходимо да поиска от ръководството да направи или разшири своята преценка. Ако ръководството не желае да направи това, може да бъде подходящо изразяването на квалифицирано мнение или отказ за изразяване на мнение, тъй като одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за използването на предположението за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет, например одиторски доказателства за наличието на планове, изготвени от ръководството, или наличие на други смекчаващи фактори.

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 580

ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение

Обхват на настоящия МОС	1-2
Писмените изявления като одиторски доказателства	3-4
Дата на влизане в сила.....	5
Цели	6
Определения	7-8

Изисквания

Ръководство, от което се изискват писмени изявления.....	9
Писмени изявления за отговорностите на ръководството.....	10-12
Други писмени изявления	13
Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления.....	14
Формат на писмените изявления	15
Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са били предоставени.....	16-20

Приложение и друг пояснителен материал

Писмените изявления като одиторски доказателства.....	A1
Ръководство, от което се изискват писмени изявления.....	A2-A6
Писмени изявления за отговорностите на ръководството.....	A7-A9
Други писмени изявления.....	A10-A13
Съобщаване на размера на прага.....	A14
Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления.....	A15-A18

Форма на писмените изявления.....A19-A21

Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление A22

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са предоставени A23-A27

Приложение 1: Списък на МОС, съдържащи изисквания за писмени изявления

Приложение 2: Пример за Представително писмо от ръководството

Международен одиторски стандарт (МОС) 580 „Писмени изявления” следва да бъде разглеждан в контекста на МОС 200 , „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да получи писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общото управление при на одита на финансовия отчет.
2. Приложение 1 изброява останалите МОС, които съдържат специфични изисквания по отношение на писмените изявления. Специфичните изявления към писмените изявления на другите МОС не ограничават приложението на този МОС.

Писмените изявления като одиторски доказателства

3. Одиторско доказателство е информацията, използвана от одитора при достигането до заключенията, върху които се базира одиторското мнение¹. Писмените изявления са необходима информация, от която одиторът се нуждае във връзка с одита на финансовия отчет. Съответно, подобно на отговорите на запитванията, писмените изявления са одиторски доказателства. (вж. параграф A1)
4. Въпреки, че писмените изявления предоставят необходимите одиторски доказателства, сами по себе си те не осигуряват достатъчни и необходими одиторски доказателства, за който и да е от въпросите, за които се отнасят. Нещо повече, фактът, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления не засяга характера, нито обхвата, на другите одиторски доказателства, които одиторът получава за изпълнението на отговорностите на ръководството, или за конкретни твърдения за вярност.

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009.

Цели

6. Целите на одитора са:

(а) да получи писмени изявления от ръководството и когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление, че те вярват, че са изпълнили своите

¹ МОС 500 , параграф 5 (в).

отговорности за изготвянето на финансовия отчет и за пълнотата на информацията, предоставена на одитора.

(б) да подкрепи другите одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или конкретни твърдения за вярност чрез писмените доказателства, ако това се счита за необходимо от одитора или ако се изисква от други МОС; и

(в) да отговори по подходящ начин на писмените изявления, предоставени от ръководството и когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление или ако ръководството или, когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление не са предоставили писмените изявления, поискани от одитора.

Определения

7. За целите на МОС, терминът по-долу има значението, посочено срещу него:

Писмено изявление – писмена декларация от ръководството, предоставена на одитора в потвърждение на определени въпроси или в подкрепа на други одиторски доказателства. Писмените изявления в този смисъл не включват финансовия отчет, твърденията за вярност в него или поддържащите книжа и документи.

8. За целите на този МОС, препратките към „ръководство“ следва да се разбират като препратки към „ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общото управление“. Нещо повече, в случая на общата рамка за достоверно представяне, ръководството носи отговорност за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или за изготвянето на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа* в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Изисквания

Ръководство, от което се изискват писмени изявления

9. Одиторът иска писмени изявления от ръководството, което носи съответните отговорности за финансовия отчет и разполага с познания по съответните въпроси. (вж. параграфи А2-А6)

Писмени изявления за отговорностите на ръководството

Изготвяне на финансов отчет

10. Одиторът иска от ръководството да предостави писмено изявление, че то е изпълнило своите задължения за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително неговото честно представяне, когато това е подходящо, както е посочено в условията на одиторския ангажимент². (вж. параграфи A7-A9, A14, A22)

Предоставена информация и пълнота на сделките

11. Одиторът иска от ръководството да предостави писмено изявление за това, че е

(а) предоставило на одитора цялата съответна информация и достъпа, така както е договорено в условията на одиторския ангажимент³ и

(б) че всички сделки са били документираны и отразени във финансовия отчет. (вж. параграфи A7-A9, A14, A22)

Описание на отговорностите на ръководството в писмените изявления

12. Отговорностите на ръководството се описват в писмените изявления, изискани по реда на параграфи 10 и 11 по начина, по който тези отговорности са описани в условията на одиторския ангажимент.

Други писмени изявления

13. Други МОС изискват от одитора да поиска писмени изявления. Ако, в допълнение към тези поискани изявления, одиторът установи, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления в подкрепа на други одиторски доказателства, съществени за финансовия отчет, или за едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, одиторът иска тези други писмени изявления. (вж. параграфи A10-A13, A14, A22)

² МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф 6(б)(i).

³ МОС 210, параграф 6(б)(ii).

Дата и период(и), обхванат от писмените изявления

14. Датата на писмените изявления е колкото е възможно по-близо до, но не и след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет. Писмените доказателства се отнасят до всички финансови отчети и период(и), посочени в одиторския доклад. (вж. параграфи A15-A18)

Формат на писмените изявления

15. Писмените изявления са във формата на представително писмо от ръководството, адресирано до одитора. Ако закон или друга нормативна разпоредба изискват от ръководството да прави писмени публични изявления за своите отговорности и ако одиторът определи, че тези изявления осигуряват някои или всички от изявленията, изисквани по реда на параграфи 10 или 11, съответните въпроси, обхванати в тези изявления, не трябва да бъдат включвани в представителното писмо от ръководството. (вж. параграфи A19-A21)

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са били предоставени

Съмнения относно надеждността на писмените изявления

16. Ако одиторът има опасения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или прилежността на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, одиторът определя ефекта, който тези опасения могат да окажат върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло. (вж. параграфи A24-A25)
17. В частност, ако писмените изявления не съответстват на останалите одиторски доказателства, одиторът изпълнява одиторски процедури, за да се опита да разреши въпроса. Ако въпросът остане неразрешен, одиторът преосмисля оценката на компетентността, почтеността, етичните ценности или прилежността на ръководството, или неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, и определя ефекта, който това може да окаже върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло. (вж. параграф A23)

18. Ако одиторът заключи, че писмените изявления не са надеждни, той предприема подходящи действия, включително определя възможния ефект върху мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705⁴, като отчете изискванията в параграф 20 от този МОС.

Поискани писмени изявления, които не са предоставени

19. Ако ръководството не предостави едно или повече от поисканите писмени доказателства, одиторът :

- (а) обсъжда въпроса с ръководството;
- (б) преоценява почтеността на ръководството и оценява ефекта, който това може да окаже върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло;
- (в) предприема подходящи действия, включително определя възможния ефект върху мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705, като отчита изискванията в параграф 20 от този МОС.

Писмени изявления относно отговорностите на ръководството

20. Одиторът отказва изразяването на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 705, ако: (вж. параграфи A26-A27)

- (а) одиторът заключава, че има съществени съмнения относно почтеността на ръководството, като например, че писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11, не са надеждни; или
- (б) ръководството не предоставя писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11.

Приложение и друг пояснителен материал

Писмените изявления като одиторски доказателства (вж. параграф 3)

⁴ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

A1. Писмените изявления са важен източник на одиторски доказателства. Ако ръководството промени или не предостави поисканите писмени доказателства, това може да насочи одитора към възможността за съществуването на един или повече съществени проблеми. Нещо повече, в повечето случаи искането за писмени, а не за устни, изявления може да накара ръководството разгледа тези въпроси по-строго, като по този начин повиши качеството на изявленията.

Ръководство, от което се изискват писмени изявления (вж. параграф 9)

A2. Писмените изявления се изискват от лицата, които отговарят за изготвянето и представянето на финансовия отчет. Тези лица могат да са различни в зависимост от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна разпоредба; ръководството обаче (а не лицата, натоварени с общо управление) често е отговорната страна. Следователно, писмените изявления могат да бъдат поискани от главния изпълнителен директор и главния финансов директор на предприятието, или други лица с равностойни функции в предприятията, които не използват тези наименования на длъжностите. В някои обстоятелства, обаче, други лица, като например лицата, натоварени с общо управление, също носят отговорност за изготвянето и представянето на финансовия отчет.

A3. Поради отговорността за изготвянето и представянето на финансовия отчет и неговите отговорности за изпълнението на дейността на предприятието, от ръководството би се очаквало да разполага с достатъчно познания за процеса, който предприятието следва при изготвянето и представянето на финансовия отчет и твърденията за вярност в него, върху които да се базират писмените изявления.

A4. В някои случаи обаче, ръководството може да реши да отправи запитвания до други лица, които участват в изготвянето и представянето на финансовия отчет и твърденията за вярност в него, включително лица, които разполагат със специализирани познания, свързани с въпросите, за които са били поискани писмените изявления. Тези лица могат да включват:

- актюерът, който отговаря за определените по актюерски методи счетоводни оценки;
- инженерите, членове на персонала, които могат да носят отговорност и да притежават специализирани познания за оценка на екологичните отговорности;

- вътрешният юрист, който може да предостави информация от съществено значение за разпоредбите за правните искове.

A5. В някои случаи ръководството може да включи в писмените изявления определена формулировка в смисъл, че изявленията са направени „доколкото му е известно”. За одитора е разумно да приеме тази формулировка, ако той е удовлетворен, че изявленията са били направени от лица със съответните отговорности и познания по въпросите, включени в писмените изявления.

A6. За да подкрепи необходимостта ръководството да прави информирани изявления, одиторът може да поиска от ръководството да включи в писмените изявления потвърждение, че то е отправил такива запитвания, каквито е счело за подходящи, за да може да бъде в състояние да направи поисканите писмени изявления. Обикновено тези запитвания не са свързани с изискване да се следва формален вътрешен процес, извън този, вече установен от предприятието.

Писмени изявления за отговорностите на ръководството (вж. параграф 10-11)

A7. Одиторските доказателства, получени в хода на одита, че ръководството е изпълнило своите отговорности, посочени в параграфи 10 и 11 не са достатъчни без получаване на потвърждение от ръководството, че то вярва, че е изпълнило тези отговорности. Това е така, защото одиторът не е в състояние да прецени сам, на базата на други одиторски доказателства, дали ръководството е изготвило и представило финансовия отчет, и е предоставило информация на одитора на базата на договореното потвърждаване и разбиране за неговите отговорности. Например, одиторът не би могъл да заключи, че ръководството е предоставило на одитора цялата съответна информация, договорена съгласно условията на одиторския ангажимент, без да го пита дали, и да получи потвърждение за това, тази информация е била предоставена.

A8. Писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11, стъпват върху договореното потвърждаване и разбиране на ръководството за неговите отговорности от гледна точка на одиторския ангажимент, като се изисква потвърждение, че то ги е изпълнило. Също така, одиторът може да поиска от ръководството да препотвърди, че то потвърждава и разбира тези си отговорности в писмените изявления. Това е често срещано в определени юрисдикции, но при всички случаи може да бъде особено уместно, когато:

- лицата, които са подписали условията на одиторския ангажимент от името на предприятието, вече не носят съответните отговорности;

- условията на одиторския ангажимент са изготвени в предходна година;
- има някаква индикация, че ръководството не разбира тези отговорности; или
- промени в обстоятелствата правят това целесъобразно.

В съответствие с изискванията на МОС 210 ⁵, такова препотвърждаване на приемането и разбирането на тези отговорности от страна на ръководството не се прави предмет на формулировката „доколкото е известно” на ръководството (както е описано в параграф А7 от този МОС).

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А9. Мандатите за одити на финансови отчети на предприятия от публичния сектор могат да бъдат по-широки от тези за останалите предприятия. В резултат от това, предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството, на базата на което се провежда одита на финансовия отчет на предприятие от публичния сектор, може да доведе до необходимостта от допълнителни писмени изявления. Те могат да включват писмени изявления, потвърждаващи, че сделките и събитията са извършени в съответствие със закона, нормативни разпоредби или други правомощия.

Други писмени изявления (вж. параграф 13)

Допълнителни писмени изявления за финансовия отчет

А10. В допълнение към писмените изявления, които се изискват в съответствие с параграф 10, одиторът може да сметне за необходимо да поиска други писмени изявления за финансовия отчет. Такива писмени изявления могат да допълват, но не формират част от, писмените изявления, изисквани по реда на параграф 10. Те могат да включват изявления за следното:

- дали изборът и прилагането на счетоводните политики са подходящи; и
- дали въпроси, като посочените по-долу, независимо дали са уместни съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, са били признати, оценени, представени или оповестени в съответствие с тази обща рамка:
 - планове или намерения, които могат да засегнат балансовата стойност или класификацията на активите и пасивите;
 - задължения, както действителни, така и условни;

⁵ МОС 210 , параграф 6(б).

- О собственост или контрол върху активи, запазени права или тежести върху активи, и активи, заложи като обезпечение; и
- О аспекти на законите, нормативните разпоредби и договорните споразумения, които могат да засегнат финансовия отчет, включително неспазване.

Допълнителни писмени изявления за информацията, предоставена на одитора

A11. В допълнение към писменото изявление, изисквано по реда на параграф 11, одиторът може да сметне за необходимо да поиска от ръководството да предостави писмено изявление, че то е съобщило на одитора за всички недостатъци на вътрешния контрол, за които ръководството знае.

Писмени изявления за конкретни твърдения за вярност

A12. Когато получава доказателства за, или оценява, преценки и намерения, одиторът може да вземе под внимание едно или повече от следните:

- предишна история на предприятието при изпълнението на обявените от него намерения;
- причини за предприятието да избере конкретен курс на действие;
- способност на предприятието да осъществява конкретен курс на действие;
- наличието или липсата на някаква друга информация, която би могла да бъде получена в хода на одита, която може да не съответства на преценката или намерението на ръководството.

A13. В допълнение, одиторът може да сметне за необходимо да поиска от ръководството да предостави писмени изявления за конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет; в частност, в подкрепа на разбирането, което одиторът е получил от други одиторски доказателства за преценката или намерението на ръководството във връзка със, или пълнотата на, конкретно твърдение за вярност. Например, ако намерението на ръководството е важно за базата за оценка на инвестициите, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства без писмено изявление от ръководството за неговите намерения. Въпреки, че такива писмени изявления осигуряват необходимите одиторски доказателства, сами по себе си те не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за това твърдение за вярност.

Съобщаване на размера на прага (вж. параграфи 10-11, 13)

A14. МОС 450 изисква от одитора да натрупа отклоненията, установени в хода на одита, с изключение на тези, които са очевидно незначителни⁶.

⁶ МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита", параграф 5.

Одиторът може да определи праг, над който отклоненията не могат да се считат за очевидно незначителни. По същия начин, одиторът може да обмисли за съобщаването на ръководството на праг за целите на поисканите писмени изявления.

Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления (вж. параграф 14)

A15. Тъй като писмените изявления са необходими одиторски доказателства, мнението на одитора не може да бъде изразено, и не може да се постави дата на одиторския доклад, която е преди датата на писмените изявления. Нещо повече, тъй като одиторът се занимава със събития, които са възникнали до датата на одиторския доклад, които могат да наложат корекция или оповестяване във финансовия отчет, датата на писмените изявления трябва да бъде, колкото е възможно от практическа гледна точка, по-близка до, но не и след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет.

A16. В някои случаи, за одитора може да е подходящо да получи писмено изявление за конкретно твърдение за вярност във финансовия отчет в хода на одита. Когато случаят е такъв, може да се окаже необходимо да се поиска актуализирано писмено изявление.

A17. Писмените изявления са за всички периоди упоменати в одиторския доклад, тъй като ръководството трябва да препотвърди, че направените преди това писмени изявления, във връзка с предходни периоди, остават уместни. Одиторът и ръководството може да се договорят за формат на писмено изявление, който актуализира писмените изявления, направени във връзка с предходни периоди, като посочва дали в тези писмени изявления има някакви промени и, ако да, какви са те.

A18. Могат да възникнат ситуации, при които сегашното ръководство не е присъствало по време на всички периоди, упоменати в одиторския доклад. Тези лица може да твърдят, че те не са в състояние да предоставят някои от, или всички, писмените изявления, тъй като не са били на длъжност по време на периода. Този факт, обаче, не намалява отговорностите на тези лица по отношение на финансовия отчет като цяло. Съответно, изискването за одитора да поиска от тях писмени изявления, които обхващат целия съответен период(и), остава в сила.

Формат на писмените изявления (вж. параграф 15)

A19. Писмените изявления трябва да бъдат включени в представително писмо, адресирано до одитора. В някои юрисдикции обаче, ръководството може да бъде задължено по закон или друга нормативна разпоредба да прави писмени публични декларации, свързани с неговите отговорности. Въпреки, че тази декларация представлява изявление пред потребителите на финансовия отчет или съответните органи, одиторът може да определи, че тя е подходяща форма

на писмено изявление във връзка с някои или всички изявления, изисквани по реда на параграф 10 или 11. В резултат от това, съответните въпроси, обхванати в тази декларация, не трябва да бъдат включвани в представителното писмо на ръководството. Фактори, които могат да засегнат определението на одитора, включват:

- дали декларацията съдържа потвърждение за изпълнението на отговорностите, посочени в параграфи 10 и 11;
- дали декларацията е била дадена или одобрена от лицата, от които одиторът изисква съответните писмени изявления;
- дали копие на декларацията е било предоставено на одитора колкото е възможно по-близо от практическа гледна точка до, но не след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет (вж. параграф 14).

A20. Официална декларация за спазването на законите и другите нормативни разпоредби, или за одобряването на финансовия отчет, не би съдържала достатъчна информация, за да може одиторът да бъде удовлетворен, че всички необходими изявления са били направени съзнателно. Изразяването на отговорностите на ръководството в закон или нормативна разпоредба също не може да бъде заместител на поисканите писмени изявления.

A21. Приложение 2 съдържа примерен образец на представително писмо на ръководството.

Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление (вж. параграфи 10-11, 13)

A22. МОС 260 изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общото управление, писмените изявления, които одиторът е поискал от ръководството⁷.

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са предоставени

Съмнения относно надеждността на писмените изявления (вж. параграфи 16-17)

A23. В случай на установени несъответствия между едно или повече писмени изявления и одиторските доказателства, получени от друг източник, одиторът може да разгледа дали оценката на риска остава подходяща и, ако не, да

⁷ МОС 260 "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 16(в)(ii).

промени оценката на риска и да определи характера, времето и обхвата на другите одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

A24. Опасенията относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старание на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, могат да накарат одитора да заключи, че рискът за невярно представяне на финансовия отчет от ръководството е такъв, че одитът не може да бъде проведен. В такъв случай, одиторът може да обмисли оттеглянето си от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, освен ако лицата, натоварени с общото управление, не са предприели подходящи корективни мерки. Тези мерки, обаче, може да не бъдат достатъчни, за да позволят на одитора да издаде непроменено одиторско мнение.

A25. МОС 230 изисква от одитора да документира съществени въпроси, възникнали по време на одита, заключенията, до които е достигнал във връзка с тях, и съществените професионални преценки, направени при достигането до тези заключения⁸. Одиторът може да е идентифицирал съществени въпроси, свързани с компетентността, почтеността, етичните ценности или старание на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, но да е заключил, че независимо от това писмените изявления са надеждни. В този случай, този съществен въпрос се документира в съответствие с МОС 230 .

Писмени изявления за отговорностите на ръководството (вж. параграф 20)

A26. Както е обяснено в параграф A7, одиторът не е в състояние да прецени самостоятелно, на базата на други одиторски доказателства, дали ръководството е изпълнило своите отговорности съгласно параграфи 10 и 11. Следователно, ако, както е описано в параграф 20(а), одиторът заключи, че писмените изявления по тези въпроси не са надеждни, или ако ръководството не предостави такива писмени изявления, одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Възможните ефекти на тази неспособност върху финансовия отчет не е свързана с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет и поради това са всеобхватни. МОС 705 изисква от одитора при такива обстоятелства да откаже изразяването на мнение върху финансовия отчет⁹.

A27. Писмено изявление, което е било променено спрямо това, което е било поискано от одитора, не означава непременно, че ръководството не е представило писмено изявление. Основната причина, обаче, за тази промяна може да се отрази върху мнението в одиторския доклад. Например:

⁸ МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8(в) и 10.

⁹ МОС 705 , параграф 9.

- писменото изявление за изпълнението от страна на ръководството на неговата отговорност за изготвянето и представянето на финансовия отчет може да посочва, че ръководството вярва, освен в случаите на съществено неспазване на конкретно изискване на приложимата обща рамка за финансово отчитане, че финансовият отчет е изготвен и представен в съответствие с тази обща рамка. Изискването в параграф 20 не се прилага, тъй като одиторът е заключил, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления. Одиторът обаче е задължен да разгледа ефекта от неспазването върху мнението в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 ;
- писменото изявление за отговорността на ръководството да предостави на одитора цялата уместна информация, договорена в условията на одиторския ангажимент, може да посочва, че ръководството вярва, че, освен информацията, унищожена в пожар, то е предоставило на одитора тази информация. Изискването в параграф 20 не се прилага, тъй като одиторът е заключил, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления. Одиторът обаче е задължен да разгледа ефекта от всеобхватността на унищожената в пожара информация върху финансовия отчет и ефектите от това върху мнението в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 .

Приложение 1
(вж. параграф 2)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за писмени изявления

Това приложение посочва параграфи в други МОС в сила за одити на финансови отчети за периоди, които започват на или след 15 декември 2009 г., които изискват конкретни писмени изявления по даден въпрос. Списъкът не замества вземането под внимание на изискванията и свързаните с това приложения и друг пояснителен материал в МОС.

МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" – параграф 39

МОС 250 "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети" – параграф 16

МОС 450 "Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита" – параграф 14

МОС 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по избрани обекти” – параграф 12

МОС 540 "Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания" – параграф 22

МОС 550 „Свързани лица” – параграф 26

МОС 560 "Последващи събития" – параграф 9

МОС 570 „Действащо предприятие” – параграф 16(д)

МОС 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети” – параграф 9.

Приложение 2
(вж. параграф А21)

Примерен образец на Представително писмо

Примерният образец на писмо по-долу съдържа писмени изявления, които се изискват от този и от други МОС в сила **за одити на финансови отчети за периоди, които започват на или след 15 декември 2009 г.** В този примерен образец е допуснато, че приложимата обща рамка за финансово отчитане са Международните стандарти за финансово отчитане; че изискването на МОС 570 ¹⁰ за получаване на писмени изявления не е уместно; и че няма изключения спрямо поисканите писмени изявления. Ако има изключения, изявленията трябва да бъдат променени, за да отразят изключенията.

(бланка на предприятието)

(До одитора)

(Дата)

Настоящото представително писмо се предоставя във връзка с Вашия одит на финансовия отчет на дружество АБВ за годината, завършваща на 31 декември 20XX година¹¹, с цел изразяване на мнение дали финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *дава вярна и честна представа*) в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Ние потвърждаваме, че *(доколкото ни е известно, след като сме отпратили такива запитвания, каквито сме сметнали за необходими, за да се осведомим по подходящ начин)*:

Финансов отчет

- Ние сме изпълнили нашите отговорности, както са посочени в условията на одиторския ангажимент от [впишете датата] за изготвянето на финансовия отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане; в частност, финансовият отчет е представен достоверно (или *дава вярна и честна представа*)

¹⁰ МОС 570 „Действащо предприятие”.

¹¹ Когато одиторът изготвя доклад за повече от един период, той посочва датата така, че писмото да се отнася до всички периоди, обхванати в одиторския доклад.

- Същественият предположения, използвани от нас при изготвянето на счетоводните приблизителни оценки, включително тези, оценявани по справедлива стойност, са разумни. (МОС 540)
- Взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били осчетоводени и оповестени по подходящ начин, в съответствие с изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане. (МОС 550)
- Всички събития след датата на финансовия отчет, и за които Международните стандарти за финансово отчитане изискват корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени. (МОС 560)
- Ефектите на некоригираните отклонения са несъществени, както поотделно, така и в съвкупност, за финансовия отчет като цяло. Списък с некоригираните отклонения е приложен към представителното писмо на ръководството. (МОС 450)
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счита за уместни (вж. параграф A12 от този МОС).]

Предоставена информация

- Ние Ви предоставихме:
 - достъп до цялата информация, която ни е известна и която е съществена за изготвянето на финансовия отчет, като например записи, документация и други
 - допълнителната информация, която поискате от нас; и
 - неограничен достъп до лицата в предприятието, от които вие установите, че е необходимо да получите одиторски доказателства
- Всички сделки са вписани в счетоводните регистри и отразени във финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени отклонения в резултат на измама. (МОС 240)
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, свързана с измама или със съмнение за измама, която ни е известна и която касае предприятието, и включва:
 - ръководството;
 - служители, които изпълняват съществена роля във вътрешния контрол; или
 - други, когато измамата би могла да окаже съществено влияние върху финансовия отчет. (МОС 240)
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, свързана с твърдения за измама, или съмнения за измама, която засяга финансовия отчет на предприятието, съобщена от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица. (МОС 240)

ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

- Ние оповестихме пред Вас всички известни примери на неспазване или съмнения за неспазване на закони и други нормативни разпоредби, чиито ефекти трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на финансовия отчет. (МОС 250)
- Ние оповестихме пред Вас самоличността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са ни известни. (МОС 550)
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счита за необходими (вж. параграф A13 от този МОС).]

Ръководство

Ръководство

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 600

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПА (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)^{1 2}

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-6
Дата на влизане в сила	7
Цели	8
Определения	9-10
Изисквания	
Отговорност	11
Приемане и продължаване на ангажимент	12-14
Цялостна стратегия и план на одита	15-16
Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда	17-18
Разбиране за одитора на компонент	19-20
Ниво на същественост	21-23
Отговор на оценени рискове	24-31

¹ Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2012.

² Съответни изменения в този МОС са направени в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Съответните изменения бяха посочени в Ръководството, издание 2013.

СПЕЦИАЛНИ ВЪПРОСИ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПИ (ВКЛЮЧИТЕЛНО
ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)

Процес на консолидация	32-37
Последващи събития	38-39
Комуникация с одитора на компонент	40-41
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	42-45
Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление на групата	46-49
Документация	50

Приложение и друг обяснителен материал

Компоненти, предмет на одит по силата на закон, правилник или друга причина.....	A1
Определения.....	A2-A7
Отговорност	A8-A9
Приемане и продължаване на ангажимент	A10-A21
Цялостна стратегия и план на одита	A22
Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда	A23-A31
Разбиране за одитора на компонент	A32-A41
Ниво на същественост	A42-A46
Отговор на оценени рискове	A47-A55
Процес на консолидация	A56
Комуникация с одитора на компонент	A57-A60
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	A61-A63
Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление на групата	A64-A66
Приложение 1: Пример на квалифицирано мнение, когато екипът за ангажимент за група не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата (параграф A19)	
Приложение 2: Примери на въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране (параграф A23)	

Приложение 3: Примери на условия или събития, които могат да сочат рискове от съществени отклонения* във финансовия отчет на групата (параграф A30)

Приложение 4: Примери на потвърждения от одитора на компонент (параграф A35)

Приложение 5: Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група (параграф A58)

Международен одиторски стандарт (МОС) 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на извършването на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) се прилагат към одити на група. Настоящият МОС разглежда конкретните въпроси, приложими към одити на групи, в частност тези, които включват одитори на компоненти.
2. Този МОС, адаптиран според конкретните обстоятелства, може да бъде полезен за одитора, когато одиторът включва и други одитори в одита на финансови отчети, които не са финансови отчети на група. Например, одиторът може да включи друг одитор, който да наблюдава инвентаризацията или да провери физически дълготрайните активи в отдалечено местоположение.
3. Одитор на компонент може да е задължен по закон, правилник или по друга причина, да изрази одиторско мнение върху финансовия отчет на компонента. Екипът за ангажимент за групата може да реши да използва одиторските доказателства, върху които се базира одиторското мнение върху финансовия отчет на компонента, за да осигури одиторски доказателства за одита на групата, но независимо от това изискванията на този МОС се прилагат. (Вж.: Пар. А1)
4. Съгласно МОС 220 ³, от съдружника, отговорен за ангажимент за групата, се изисква да получи удовлетворение, че лицата, изпълняващи ангажимент за одит на група, включително одиторите на компоненти, взети заедно, притежават подходящите компетентност и способности. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, носи отговорност и за управлението, надзора и изпълнението на ангажимента за одит на групата.
5. Съдружникът, отговорен за ангажимент за група, прилага изискванията на МОС 220 независимо от това, дали екипът за ангажимент за групата или одиторът на компонент изпълняват работа, свързана с финансовата информация на компонент. Настоящият МОС подпомага съдружника, отговорен за ангажимент за група, да отговори на изискванията на МОС 220, когато одиторите на компоненти изпълняват работа, свързана с финансовата информация на компонентите.
6. Одиторският риск е функция на риска от съществени отклонения във финансовия отчет и риска, че одиторът няма да разкрие тези отклонения.⁴ При одита на група това включва риска, че одиторът на компонента може

³ МОС 220 "Контрол върху качеството за одити на финансови отчети", параграфи 14 и 15.

⁴ МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти“, параграф А32.

да не разкрие отклонения във финансовата информация на компонента, които биха могли да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет на групата, и риска, че екипът за ангажимент за групата може да не разкрие тези отклонения. Настоящият МОС обяснява въпросите, които екипът за ангажимент за групата взема под внимание, когато определя характера, времето и обхвата на своето участие в процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури, изпълнявани от одиторите на компоненти във връзка с финансовата информация на компонентите. Целта на това участие е да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение върху финансовия отчет на групата.

Дата на влизане в сила

7. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

8. Целите на одитора са:
 - (а) да определи дали да действа като одитор на финансовия отчет на групата; и
 - (б) ако действа като одитор на финансовия отчет на групата:
 - (i) да съобщи ясно на одиторите на компоненти обхвата и времето на тяхната работа във връзка с финансовата информация, свързана с компонентите, и техните констатации; и
 - (ii) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на компонентите и процеса на консолидация, за да изрази мнение дали финансовият отчет на групата е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Определения

9. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Компонент - Предприятие или стопанска дейност, за която групата или ръководството на компонента изготвя финансова информация, която следва да бъде включена във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. A2-A4)
 - (б) Одитор на компонент - Одитор, който по искане на екипа, изпълняващ ангажимент за групата, извършва работа по финансова

информация, свързана с даден компонент за одита на групата. (Вж.: Пар. А7)

- (в) Ръководство на компонент - Ръководство, отговорно за изготвянето на финансовата информация на даден компонент.
- (г) Ниво на същественост за компонент - Ниво на същественост за компонента, определено от екипа, изпълняващ ангажимента за групата.
- (д) Група - Всички компоненти, чиято финансова информация се включва във финансов отчет на група. Групата винаги има повече от един компонент.
- (е) Одит на група - Одитът на финансовия отчет на група.
- (ж) Одиторско мнение за група - Одиторско мнение върху финансовия отчет на група.
- (з) Съдружник, отговорен за ангажимент за група - Съдружник или друго лице във фирмата, което отговаря за ангажимента за одит на групата и неговото изпълнение и за одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, който се издава от името на фирмата. Когато одитът на групата се провежда от съвместни одитори, съвместните съдружници и техните екипи за ангажимента взети заедно представляват съдружника, отговорен за ангажимента за групата и екипа за ангажимента за групата. Този МОС обаче не разглежда взаимоотношенията между съвместните одитори или работата, която един съвместен одитор изпълнява във връзка с работата на друг съвместен одитор.
- (и) Екип за ангажимент за група - Съдружници, включително съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и служители, които определят общата одиторска стратегия за групата, комуникират с одиторите на компонентите, изпълняват работа по процеса на консолидация и оценяват заключенията, направени въз основа на одиторските доказателства, като база за формиране на мнение върху финансовия отчет на групата.
- (й) Финансов отчет на група - Финансов отчет, който включва финансова информация на повече от един компонент. Терминът "финансов отчет на група" се отнася и за комбинирания финансов отчет, обобщаващ финансовата информация, изготвена от компоненти, които нямат компания-майка, но са под общ контрол.
- (к) Ръководство на група - Ръководство, отговорно за изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.

- (л) Контроли, използвани в цялата група - Контроли върху финансовото отчитане на групата, разработени, въведени и поддържани от нейното ръководство.
 - (м) Съществен компонент - Компонент, идентифициран от екипа за ангажимент за група, (а) който е индивидуално финансово значим за групата, или (б) който поради специфичния характер или обстоятелства е вероятно да включва значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А5-А6)
10. Препратката към „приложима обща рамка за финансово отчитане” означава общата рамка за финансово отчитане, която се прилага към финансовия отчет на групата. Препратката към „процес на консолидация” включва:
- (а) Признаването, оценяването, представянето и оповестяването на финансовата информация на компонентите във финансовия отчет на групата чрез консолидация, пропорционална консолидация или чрез методите на собствения капитал или на цената на придобиване (себестойността); и
 - (б) Обединяването в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на компонентите, които нямат компания-майка, но се намират под общ контрол.

Изисквания

Отговорност

11. Съдружникът, отговорен за ангажимент за група, носи отговорност за управлението, надзора и изпълнението на ангажимента за одит на групата, в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания, както и за това, дали издаденият одиторски доклад е уместен при конкретните обстоятелства.⁵ В резултат от това, одиторският доклад върху финансовия отчет на групата не прави препратка към одитора на компонент, освен ако включването на такава препратка не се изисква по закон или правилник. Ако такава препратка се изисква по закон или правилник, одиторският доклад посочва, че препратката не намалява отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за одиторското мнение за групата. (Вж.: Пар. А8-А9)

⁵ МОС 220 , параграф 15 .

Приемане и продължаване на ангажимент

12. При прилагането на МОС 220, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, определя дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с процеса на консолидация и финансовата информация на компонентите, върху които да базира одиторското мнение за групата. За тази цел екипът за ангажимент за групата получава разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда, което е достатъчно, за да установи компоненти, които е вероятно да са съществени компоненти. Когато одиторите на компоненти ще изпълняват работа във връзка с финансовата информация на тези компоненти, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, определя дали екипът за ангажимент за групата ще бъде в състояние да участва в работата на тези одитори на компоненти в степен, която е необходима за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж.: Пар. A10-A12)

13. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, заключи, че:

- (а) няма да бъде възможно екипът за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради ограничения, наложени от ръководството на групата; и
- (б) възможният ефект от тази невъзможност ще доведе до отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет на групата,⁶

съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или:

- в случай на нов ангажимент, не приема ангажимента, или, в случай на продължаващ ангажимент, се оттегля от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимите закон или правилник; или
- когато закон или правилник забранява на одитора да откаже от ангажимента или когато оттеглянето от ангажимента не е възможно по друг начин, след като е извършил одит на финансовия отчет на групата до степента, в която е възможно, изразява отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. A13-A19)

Условия на ангажимента

⁶ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

14. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, договаря условията на ангажимента за одит на групата в съответствие с МОС 210.⁷ (Вж.: Пар. A20-A21)

Цялостна стратегия и план на одита

15. Екипът за ангажимент за групата изготвя цялостна стратегия за одит на групата и разработва план за одит на групата в съответствие с МОС 300.⁸
16. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, прави преглед на цялостната стратегия и план за одит на групата. (Вж.: Пар. A22)

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

17. Одиторът е задължен да установи и оцени рисковете от съществени отклонения посредством получаването на разбиране за предприятието и неговата среда.⁹ Екипът за ангажимент за групата :
- (а) разширява своето разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда, включително контролите, използвани в цялата група, получени по време на етапа на приемане или продължаване на ангажимента; и
 - (б) получава разбиране за процеса на консолидация, включително инструкциите, издадени от ръководството на групата до компонентите. (Вж.: Пар. A23-A29)
18. Екипът за ангажимент за групата получава разбиране, което е достатъчно, за да:
- (а) потвърди или преработи своята първоначална идентификация на компонентите, които е вероятно да бъдат съществени; и
 - (б) оцени рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, независимо дали се дължат на измама или грешка.¹⁰ (Вж.: Пар. A30-A31)

Разбиране за одитора на компонент

19. Ако екипът за ангажимент за групата планира да поиска от одитора на компонент да изпълни работа, свързана с финансовата информация на

⁷ МОС 210 , „Договаряне на условията на одиторските ангажименти”.

⁸ МОС 300 ”Планиране на одита на финансови отчети”, параграфи 7-12.

⁹ МОС 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

¹⁰ МОС 315 .

компонента, екипът за ангажимент за групата получава разбиране за следното: (Вж.: Пар. A32-A35)

- (а) дали одиторът на компонент разбира и ще спазва етичните изисквания, които се отнасят до одит на група и, в частност, дали е независим. (Вж.: Пар. A37)
 - (б) професионалната компетентност на одитора на компонент. (Вж.: Пар. A38)
 - (в) дали екипът за ангажимент за групата ще бъде в състояние да участва в работата на одитора на компонент в степен, необходима за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.
 - (г) дали одиторът на компонент работи в регулаторна среда, която упражнява активен надзор върху одиторите. (Вж.: Пар. A36)
20. Ако одиторът на компонент не отговаря на изискванията за независимост, които се отнасят до одит на група, или когато екипът за ангажимент за групата има сериозни опасения относно другите въпроси, изброени в параграф 19(а)-(в), екипът за ангажимент за групата получава достатъчни и уместни одиторски доказателства, свързани с финансовата информация на компонента, без да изисква от одитора на компонента да изпълнява някаква работа във връзка с финансовата информация на този компонент. (Вж.: Пар. A39-A41)

Ниво на същественост

21. Екипът за ангажимент за групата определя следното: (Вж.: Пар. A42)
- (а) съществеността за финансовия отчет на групата като цяло, когато изготвя цялостната стратегия за одит на групата.
 - (б) ако в конкретната ситуация на групата има определени класове сделки, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата, за които би могло разумно да се очаква отклонения в по-малък размер от съществеността за финансовия отчет на групата като цяло да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, взети на базата на финансовия отчет на групата, нивото или нивата на същественост, които да бъдат приложени към тези конкретни класове сделки, салда по сметки или оповестявания.
 - (в) нивото на същественост за тези компоненти, където одиторите на компоненти ще извършват одит или преглед за целите на одита на групата. За да намали до подходящо ниско ниво възможността съвкупността от некоригирани и неразкрити отклонения във

финансовия отчет на групата да превиши нивото на същественост за финансовия отчет за групата като цяло, нивото на същественост на компонента следва да бъде по-ниско от нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло. (Вж.: Пар. А43-А44)

- (г) прага, над който отклоненията не могат да бъдат разглеждани като очевидно незначителни за финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А45)

22. Когато одитори на компонент ще извършат одит за целите на одита на групата, екипът за ангажимент за групата оценява уместността на същественост на изпълнението, определена на ниво компонент. (Вж.: Пар. А46)

23. Ако компонент е обект на одит по закон, правилник или по друга причина, и екипът за ангажимент за групата реши да използва този одит, за да осигури одиторски доказателства за одита на групата, екипът за ангажимент на групата определя дали:

- (а) съществеността за финансовия отчет на компонента като цяло; и
 - (б) съществеността на изпълнението на ниво компонент,
- отговарят на изискванията на този МОС.

Отговор на оценени рискове

24. Одиторът е задължен да разработи и приложи подходящи отговори, за да адресира оценените рискове от съществени отклонения във финансовия отчет.¹¹ Екипът за ангажимент за одит определя вида на работата, която да бъде извършена от екипа за ангажимент за групата, или от одиторите на компоненти от негово име, във връзка с финансовата информация на компонентите (вж. параграфи 26-29). Екипът за ангажимент за групата определя и характера, времето и обхвата на неговото участие в работата на одиторите на компоненти (вж. параграфи 30-31).

25. Ако характерът, времето и обхватът на работата, която ще бъде извършена в процеса на консолидация, или финансовата информация на компонентите, са базирани върху очакването, че контролите, използвани в цялата група, работят ефективно, или ако процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и подходящи одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност, екипът за ангажимент за групата тества, или иска от одитора на компонент да тества, оперативната ефективност на тези контроли.

¹¹ МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

Определяне на вида на работата, която да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите

Съществени компоненти

26. За компонент, който е съществен поради неговата индивидуална финансова значимост за групата, екипът за ангажимент за групата, или одиторът на компонента от негово име, извършва одит на финансовата информация на компонента, като използва нивото на същественост на компонента.
27. За компонент, който е съществен поради факта, че е вероятно да включва значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата поради своя специфичен характер или ситуация, екипът за ангажимент за групата, или одиторът на компонент от негово име, изпълнява едно или повече от следните:
 - (а) одит на финансовата информация на компонента при използване на нивото на същественост на компонента.
 - (б) одит на едно или повече салда по сметки, класове сделки или оповестявания, свързани с вероятните значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А48)
 - (в) конкретно определени одиторски процедури, свързани с вероятните значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А49)

Компоненти, които не са съществени компоненти

28. За компоненти, които не са съществени компоненти, екипът за ангажимент за групата изпълнява аналитични процедури на ниво група. (Вж.: Пар. А50)
29. Ако екипът за ангажимент за групата не счита, че достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата, ще бъдат получени от:
 - (а) работата, изпълнена във връзка с финансовата информация на съществените компоненти;
 - (б) работата, изпълнена във връзка с контролите, използвани в цялата група и процеса на консолидация; и
 - (в) аналитичните процедури, изпълнени на ниво група,екипът за ангажимент за групата избира компоненти, които не са съществени компоненти и изпълнява, или иска от одитора на компонента

да изпълни, една или повече от посочените по-долу във връзка с финансовата информация на индивидуалните компоненти, които са били избрани: (Вж.: Пар. A51-A53)

- одит на финансовата информация на компонента, като се използва нивото на същественост на компонента.
- одит на едно или повече салда по сметки, класове сделки или оповестявания.
- преглед на финансовата информация на компонента, като се използва нивото на същественост на компонента.
- конкретно определени процедури.

Екипът за ангажимент за групата променя избора на компоненти през определен период от време.

Участие в работата, извършена от одиторите на компонент (Вж.: Пар. A54-A55)

Съществени компоненти – Оценка на риска

30. Ако одитор на компонент извършва одит на финансовата информация на съществен компонент, екипът за ангажимент за групата участва в оценката на риска от страна на одитора на компонента, за да определи значителните рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. Характерът, времето и обхвата на неговото участие се влияят от разбирането на екипа за ангажимента за групата за одитора на компонента, но като минимум включват:

- (а) обсъждане с одитора на компонента или с ръководството на компонента на тези стопански дейности на компонента, които са съществени за групата;
- (б) обсъждане с одитора на компонента на податливостта на компонента към съществени отклонения на финансовата информация, дължащи се на измама или грешка; и
- (в) преглед на документацията на одитора на компонента за установените значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. Тази документация може да бъде във формата на меморандум, който отразява заключението на одитора на компонента във връзка с установените съществени рискове.

Установени значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата – допълнителни одиторски процедури

31. Ако в компонент, върху който одиторът на компонента извършва своята работа, са установени значителни рискове от съществени отклонения във

финансовия отчет на групата, екипът за ангажимент за групата оценява уместността на допълнителните одиторски процедури, които да бъдат изпълнени в отговор на установените значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. На базата на своето разбиране за одитора на компонента екипът за ангажимент за групата определя дали е необходимо да участва в допълнителните одиторски процедури.

Процес на консолидация

32. Съгласно параграф 17, екипът за ангажимент за групата получава разбиране за контролите, използвани в цялата група, и за процеса на консолидация, включително за инструкциите, издадени от ръководството на групата на компонентите. Съгласно параграф 25, екипът за ангажимент за групата, или одиторът на компонента, по искане на екипа за ангажимент за групата, тества оперативната ефективност на контролите, използвани в цялата група, ако характерът, времето и обхватът на работата, която ще бъде изпълнена в процеса на консолидация, се базират върху очакването, че контролите, използвани в цялата група, работят ефективно, или ако процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.
33. Екипът за ангажимент за групата разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури за процеса на консолидация в отговор на оценените рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, възникващи в резултат на процеса на консолидация. Това включва оценка дали всички компоненти са били включени във финансовия отчет на групата.
34. Екипът за ангажимент за групата оценява уместността, пълнотата и точността на консолидационните корекции и прекласификации, както и дали са налице някакви рискови фактори за измама или показатели за възможна предубеденост от страна на ръководството. (Вж.: Пар. A56)
35. Ако финансовата информация на компонент не е била изготвена в съответствие със същата счетоводна политика, прилагана по отношение на финансовия отчет на групата, екипът за ангажимент за групата оценява дали финансовата информация на този компонент е била коригирана по подходящ начин за целите на изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.
36. Екипът за ангажимент за групата определя дали финансовата информация, посочена в комуникацията на одитора на компонента (вж.

параграф 41(в)) е финансовата информация, която е включена във финансовия отчет на групата.

37. Ако финансовият отчет на групата включва финансов отчет на компонент с край на финансово-отчетния период, който се различава от този на групата, екипът за ангажимент за групата оценява дали са били направени подходящи корекции в този финансов отчет, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Последващи събития

38. Когато екипът за ангажимент за групата или одиторите на компоненти извършват одити на финансова информация на компоненти, екипът за ангажимент за групата или одиторите на компоненти изпълняват процедури, разработени с цел да идентифицират събития в тези компоненти, които настъпват между датите на финансовата информация на компонентите и датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, и които могат да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата.
39. Когато одиторите на компоненти изпълняват работа, различна от одити на финансова информация на компоненти, екипът за ангажимент за групата иска от одиторите на компоненти да уведомят екипа за ангажимент за групата, ако разберат за последващи събития, които могат да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата.

Комуникация с одитора на компонент

40. Екипът за ангажимент за групата своевременно съобщава своите изисквания на одитора на компонент. Тази комуникация трябва да посочва работата, която трябва да се изпълни, начина, по който ще се използва тази информация, и формата и съдържанието на комуникацията на одитора на компонента с екипа за ангажимент за групата. (Вж.: Пар. A57, A58, A60) Тя включва и следното:

(а) искане одиторът на компонента, познавайки контекста, в който екипът за ангажимент за групата ще използва работата на одитора на компонента, да потвърди, че одиторът на компонента ще сътрудничи на екипа за ангажимент за групата. (Вж.: Пар. A59)

(б) етичните изисквания, които са приложими към одита на групата и, в частност, изискванията за независимост.

(в) в случай на одит или преглед на финансовата информация на компонента, нивото на същественост на компонента (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретен клас сделки, салда по сметки или оповестявания) и прага, над който отклоненията не могат да

бъдат разглеждани като очевидно незначителни за финансовия отчет на групата.

(г) установените значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама или грешка, които са свързани с работата на одитора на компонента. Екипът за ангажимент за групата иска от одитора на компонента да съобщава своевременно за всякакви установени значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама или грешка в компонента, и отговорите на одитора на компонента на тези рискове.

(д) списък на свързаните лица, изготвен от ръководството на групата, и всякакви други свързани лица, за които екипът за ангажимент за групата знае. Екипът за ангажимент за групата иска от одитора на компонента да съобщи своевременно свързаните лица, които не са били посочени преди това от ръководството на групата или екипа за ангажимент за групата. Екипът за ангажимент за групата определя дали да посочи тези допълнителни свързани лица на останалите одитори на компоненти.

41. Екипът за ангажимент за групата иска от одитора на компонента да съобщи въпроси, свързани със заключението на екипа за ангажимент за групата относно одита на групата. Тази комуникация включва: (Вж.: Пар. А60)

(а) дали одиторът на компонента е спазил етичните изисквания, които са свързани с одита на групата, включително за независимост и професионална компетентност;

(б) дали одиторът на компонента е спазил изискванията на екипа за ангажимент за групата;

(в) идентификация на финансовата информация за компонента, върху който одиторът на компонента докладва;

(г) информация за примери на неспазване на законите или правилниците, които биха могли да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет на групата;

(д) списък на некоригираните отклонения във финансовата информация на компонента (не е задължително списъкът да включва отклонения, които са под прага за очевидно незначителни отклонения, съобщени от екипа за ангажимент за групата (вж. параграф 40(в)));

(е) индикации за възможна предубеденост от страна на ръководството;

(ж) описание на всякакви установени значителни недостатъци във вътрешния контрол на ниво компонент;

(з) други съществени въпроси, които одиторът на компонента е съобщил, или които очаква да съобщи, на лицата, натоварени с общото управление на компонента, включително измама или подозрение за измама с участие на ръководството на компонента, служители, които изпълняват съществена роля във вътрешния контрол на ниво компонент или други, при които измамата води до съществени отклонения във финансовата информация на компонента;

(и) всякакви други въпроси, които могат да бъдат приложими при одита на групата, или към които одиторът на компонента желае да привлече вниманието на екипа за ангажимент за групата, включително изключенията, отбелязани в писмените изявления, които одиторът на компонент е поискал от ръководството на компонента; и

(й) цялостните констатации, заключения или мнение на одитора на компонента.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

Оценка на комуникацията на одитора на компонента и адекватността на неговата работа

42. Екипът за ангажимент за групата оценява комуникацията на одитора на компонента (вж. параграф 41). Екипът за ангажимент за групата :
- (а) обсъжда същественият въпроси, произтичащи от оценката, с одитора на компонента, ръководството на компонента или ръководството на групата, както е уместно; и
 - (б) определя дали е необходимо да извърши преглед на други свързани части от одиторската документация на одитора на компонента. (Вж.: Пар. A61)
43. Ако екипът за ангажимент за групата заключи, че работата на одитора на компонент е недостатъчна, екипът за ангажимент за групата определя какви допълнителни процедури да бъдат изпълнени и дали те трябва да бъдат изпълнени от одитора на компонента или от екипа за ангажимент за групата.

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства

44. Одиторът е задължен да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за намаляване на риска до приемливо ниско ниво и одиторът да бъде улеснен да направи обосновани заключения, върху които да базира одиторското мнение.¹² Екипът за ангажимент за групата оценява

¹² МОС 200 , параграф 17 .

дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от одиторските процедури, изпълнени в процеса на консолидация и работата, извършена от екипа за ангажимент за групата и одиторите на компонента, във връзка с финансовата информация на компонентите, върху които да базира одиторското мнение за групата. (Вж.: Пар. А62)

45. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, оценява ефекта върху одиторското мнение на всякакви некоригирани отклонения (или установени от екипа за ангажимента за групата, или съобщени от одиторите на компоненти) и всякакви случаи, при които е била налице невъзможност да получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж.: Пар. А63)

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление на групата

Комуникация с ръководството на групата

46. Екипът за ангажимент за групата определя кои идентифицирани недостатъци на вътрешния контрол да съобщи на лицата, натоварени с общо управление и ръководството на групата, съгласно МОС 265.¹³ При извършването на това екипът за ангажимент за групата взема предвид:
- (а) недостатъци във вътрешния контрол, използван в цялата група, идентифицирани от екипа за ангажимент на групата;
 - (б) недостатъци във вътрешния контрол, които екипът за ангажимент за групата е установил във вътрешните контроли на компонентите; и
 - (в) недостатъци във вътрешния контрол, които одиторите на компоненти са предоставили на вниманието на екипа за ангажимент за групата.
47. Ако екипът за ангажимент за групата установи измама или вниманието му е било насочено към такава от одитора на компонент (вж. параграф 41(з)), или информация сочи, че е възможно да е налице измама, екипът за ангажимент за групата съобщава своевременно този факт на съответното ниво на ръководство на групата, за да уведоми тези, които носят основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измама по въпроси, свързани с техните отговорности. (Вж. Пар. А64)

¹³ МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството”

48. Одитор на компонент може да е задължен по закон, правилник или по друга причина, да изрази одиторско мнение върху финансовия отчет на компонента. В този случай, екипът за ангажимент за групата иска от ръководството на групата да уведоми ръководството на компонента за всякакъв въпрос, който може да стане достояние на екипа за ангажимент за групата и който може да е съществен за финансовия отчет на компонента, но за който ръководството на компонента може да не знае. Ако ръководството на групата откаже да съобщи въпроса на ръководството на компонента, екипът за ангажимент за групата обсъжда въпроса с лицата, натоварени с общото управление на групата. Ако въпросът остане нерешен, екипът за ангажимент за групата, ръководен от съображения за законова и професионална конфиденциалност, преценява дали да посъветва одитора на компонента да не издава одиторски доклад върху финансовия отчет на компонента до момента, в който въпросът бъде разрешен. (Вж.: Пар. А65)

Комуникация с лицата, натоварени с общото управление на групата

49. Екипът за ангажимент за групата съобщава посочените по-долу въпроси на лицата, натоварени с общото управление на групата, в допълнение към тези, изисквани съгласно МОС 260¹⁴ и останалите МОС: (Вж.: Пар. А66)

- (а) общ преглед на вида работа, която трябва да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите.
- (б) общ преглед на характера на планираното участие на екипа за ангажимент за групата в работата, която ще бъде извършена от одиторите на компоненти във връзка с финансовата информация на съществени компоненти.
- (в) случаи, при които оценката на екипа за ангажимент за групата на работата на одитора на компонент води до опасения относно качеството на работата на този одитор.
- (г) всякакви ограничения в одита на групата, например, когато достъпът на екипа за ангажимент за групата до информация може да е ограничен.
- (д) измама или подозрение за измама с участието на ръководството на групата, ръководството на компонента, служители, изпълняващи съществена роля във връзка с контролите, използвани в цялата група, или други лица, когато измамата води до съществени отклонения във финансовия отчет на групата.

¹⁴

МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”.

Документация

50. Екипът за ангажимент за групата включва в одиторската документация и следните въпроси:¹⁵

(а) анализа на компонентите, посочващ тези от тях, които са съществени, и вида работа, изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите.

(б) характера, времето и обхвата на участието на екипа за ангажимент за групата в работата, извършена от одиторите на компоненти във връзка със съществените компоненти, включително, където е приложимо, преглед от страна на екипа за ангажимент за групата на съответните части от одиторската документация на одиторите на компоненти и на заключенията в нея.

(в) писмени комуникации между екипа за ангажимент за групата и одиторите на компоненти за изискванията на екипа за ангажимент за групата.

Приложение и друг обяснителен материал

Компоненти, предмет на одит по силата на закон, правилник или друга причина (Вж.: Пар. 3)

A1. Факторите, които могат да окажат влияние върху решението на екипа за ангажимент за групата дали да използва одит, изискван по закон, правилник или по друга причина, за да осигури одиторски доказателства за одита на групата, включват следните:

- разликите в общата рамка за финансово отчитане, прилагана при изготвянето на финансовия отчет на компонента, и тази, прилагана при изготвянето на финансовия отчет на групата.
- разликите в одиторските и другите стандарти, прилагани от одитора на компонента и тези, прилагани при одита на финансовия отчет на групата.
- дали одитът на финансовия отчет на компонента ще приключи навреме, за да отговори на графика на отчетността на групата.

¹⁵ МОС 230 „Одиторска документация”, пар. 8-11 и пар. А6.

Определения

Компонент (Вж.: Пар. 9(а))

- A2. Структурата на групата влияе върху идентифицирането на компонентите. Например системата за финансово отчитане на групата може да се базира върху организационна структура, която предвижда финансовата информация да бъде изготвяна от компанията-майка и едно или повече от дъщерните предприятия, съвместните предприятия или предприятията, в които е инвестирано, отчитани по метода на собствения капитал или на цената на придобиване (себестойността); от централното управление и едно или повече подразделения или клонове; или чрез комбинация от двата варианта. Някои групи обаче могат да организират своята система за финансово отчитане по функция, процес, продукт или услуга (или по групи от продукти или услуги), или по географски местоположения. В тези случаи, предприятието или стопанската дейност, за която ръководството на групата или на компонента изготвя финансова информация, която е включена във финансовия отчет на групата, може да бъде функция, процес, продукт или услуга (или група от продукти или услуги), или географско местоположение.
- A3. В рамките на системата за финансово отчитане на групата могат да съществуват различни нива на компоненти, в който случай може да е подходящо компонентите да се идентифицират на определени нива на окрупняване, а не поотделно.
- A4. Окрупнените на определено ниво компоненти могат да образуват компонент за целите на одита на групата; този компонент обаче също може да изготвя финансов отчет на група, който включва финансова информация за компонентите, които съдържа (т.е. под-група). Следователно, този МОС може да се прилага от различни съдружници, отговорни за ангажимент за група, и от екипи за различни под-групи в рамките на една по-голяма група.

Съществен компонент (Вж.: Пар. 9(м))

- A5. С увеличаването на индивидуалната финансова значимост на компонента, рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет на групата обикновено също се повишават. Екипът за ангажимент за групата може да прилага процент към избрана база за сравнение като помощно средство за идентифициране на компоненти, които имат индивидуална финансова значимост. Определянето на база за сравнение и задаването на процент, който да бъде прилаган към нея, включва упражняването на професионална преценка. В зависимост от характера и ситуацията в групата, подходящите бази за сравнение могат да включват активи на групата, пасиви, парични потоци, печалба или оборот. Например екипът за ангажимент за групата може да сметне, че компоненти, превишаващи 15%

от избраната база за сравнение, са съществени компоненти. При конкретната ситуация обаче по-висок или по-нисък процент също може да се счита за подходящ.

- А6. Екипът за ангажимент за групата може да идентифицира и компонент, за който съществува вероятност да включва значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата поради неговия специфичен характер или ситуация (т.е., рискове, които изискват специално внимание от страна на одитора¹⁶). Например, един компонент би могъл да отговаря за валутната търговия и оттам да излага групата на значителен риск от съществени отклонения, въпреки, че в друго отношение компонентът не е от индивидуална финансова значимост за групата.

Одитор на компонент (Вж.: Пар. 9(б))

- А7. Член на екипа за ангажимент за групата може да изпълни работа във връзка с финансовата информация на компонент за целите на одита на групата по искане на екипа за ангажимент за групата. В този случай, този член на екипа за ангажимента е и одитор на компонента.

Отговорност (Вж.: Пар. 11)

- А8. Въпреки, че одиторите на компоненти могат да извършат работа във връзка с финансовата информация на компонентите за целите на одита на групата и като такива отговарят за своите цялостни констатации, заключения или мнения, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, носят отговорност за одиторското мнение за групата.
- А9. Когато одиторското мнение за групата е модифицирано поради факта, че екипът за ангажимент за групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с финансовата информация на един или повече компонента, параграфът „База за модификация” в одиторския доклад върху финансовия отчет на групата описва причините за тази невъзможност, без да прави препратка към одитора на компонента, освен ако такава препратка не е необходима за адекватното обясняване на обстоятелствата.¹⁷

¹⁶ МОС 315, параграфи 28-29.

¹⁷ МОС 705, параграф 20.

Приемане и продължаване на ангажимент

Получаване на разбиране на етапа на приемане или продължаване на ангажимент (Вж.: Пар. 12)

A10. В случай на нов ангажимент, разбирането на екипа за ангажимент за групата за групата, нейните компоненти и тяхната среда, може да бъде получено от:

- информация, предоставена от ръководството на групата;
- комуникация с ръководството на групата; и
- когато е приложимо, комуникация с предишния екип за ангажимент за групата, ръководството на компонента или одиторите на компоненти.

A11. Разбирането на екипа за ангажимент за групата може да включва въпроси като посочените по-долу:

- структура на групата, включително правна и организационна структура (т.е. как е организирана системата за финансово отчитане на групата).
- стопански дейности на компонентите, които са съществени за групата, включително икономически сектор и регулаторна, икономическа и политическа среда, в която се осъществяват дейностите.
- използването на обслужващи организации, включително центрове за споделени услуги.
- описание на контролите, използвани в цялата група.
- сложност на процеса на консолидация.
- дали одитори на компоненти, които не са от фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или мрежата, ще изпълняват работа във връзка с финансовата информация на някой от компонентите, и аргументите на ръководството на групата за назначаването на повече от един одитор.
- дали екипът за ангажимент за групата:
 - ще разполага с неограничен достъп до лицата, натоварени с общото управление на групата, ръководството на групата, лицата, натоварени с общото управление на компонента, ръководството на компонента, информацията на компонента и одиторите на компонента (включително съответната одиторска документация, търсена от екипа за ангажимент за групата); и

- ще бъде в състояние да извърши необходимата работа във връзка с финансовата информация на компонентите.

A12. В случай на продължаващ ангажимент, способността на екипа за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства може да бъде засегната от съществени промени, например:

- промени в структурата на групата (напр. придобивания, продажби, преобразувания или промени в начина, по който е организирана системата за финансово отчитане на групата).
- промени в стопанските дейности на компонентите, които са съществени за групата.
- промени в състава на лицата, натоварени с общото управление на групата, ръководството на групата или ключовото ръководство на съществените компоненти.
- опасения на екипа за ангажимент за групата във връзка с почтеността и компетентността на ръководството на групата или на компонента.
- промени в контролите, използвани в цялата група.
- промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Очакване за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж.: Пар. 13)

A13. Групата може да включва само компоненти, които не се считат за съществени компоненти. В такъв случай съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може разумно да очаква да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата, ако екипът за ангажимент за групата ще бъде в състояние да:

- (а) изпълни работата във връзка с финансовата информация на някои от тези компоненти; и
- (б) участва в работата, извършена от одиторите на компоненти във връзка с финансовата информация на други компоненти до степента, която е необходима за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Достъп до информация (Вж.: Пар. 13)

A14. Достъпът до информация на екипа за ангажимент за групата може да бъде ограничен от обстоятелства, които не могат да бъдат преодолені от ръководството на групата, например, закони, свързани с

конфиденциалността и личната информация, или отказ от страна на одитора на компонента да предостави достъп до съответната одиторска документация, търсена от екипа за ангажимент за групата. Той може да бъде ограничен и от ръководството на групата.

- A15. Когато достъпът до информация е ограничен от обстоятелства, въпреки това екипът за ангажимент за групата може да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства; колкото обаче значимостта на компонента се увеличава, толкова по-малко вероятно е това. Например, екипът за ангажимент за група може да няма достъп до лицата, натоварени с общото управление, ръководството или одитора (включително до съответната одиторска документация, търсена от екипа за ангажимент за групата) на компонент, който се отчита по метода на собствения капитал. Ако компонентът не е съществен компонент и екипът за ангажимент за групата разполага с пълния комплект от финансови отчети на компонента, включително с одиторския доклад ~~върху него~~, и има достъп до информация, създавана от ръководството на групата във връзка с този компонент, екипът за ангажимент за групата може да заключи, че тази информация представлява достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с този компонент. Ако компонентът обаче е съществен компонент, екипът за ангажимент за групата няма да бъде в състояние да спази изискванията на този МОС, приложими в случая на одит на група. Например, екипът за ангажимент за групата няма да бъде в състояние да спази изискването в параграфи 30-31 да участва в работата на одитора на компонента. Следователно, екипът за ангажимент за групата няма да бъде в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с този компонент. Ефектът от неспособността на екипа за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства се разглежда в светлината на разпоредбите на МОС 705.
- A16. Екипът за ангажимент за групата няма да бъде в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, ако ръководството на групата ограничи достъпа на екипа за ангажимент за групата или на одитора на компонента до информацията на съществения компонент.
- A17. Въпреки, че екипът за ангажимент за групата може да бъде в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, ако това ограничение се отнася до компонент, който не се счита за съществен компонент, причината за ограничението може да се отрази върху одиторското мнение за групата. Например, то може да се отрази върху достоверността на отговорите на ръководството на групата на запитвания на екипа за ангажимент за групата и изявленията на ръководството на групата пред екипа за ангажимент за групата.

- A18. Закон или правилник може да забрани на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да се откаже или оттегли от даден ангажимент. Например, в някои юрисдикции одиторът се назначава за конкретен период от време и няма право да се оттегли преди края на този период. Също така, в публичния сектор, одиторът може да не разполага с възможност да изрази мнение за отказ или оттегляне от ангажимент, поради характера на мандата или от съображения от обществен интерес. При тези ситуации към одита на групата се прилага настоящият МОС, а ефектът от неспособността на екипа за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства се разглежда в светлината на разпоредбите на МОС 705 .
- A19. Приложение 1 съдържа пример на одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение на базата на неспособност на екипа за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка със съществен компонент, отчитан по метода на собствения капитал, но където, по преценка на екипа за ангажимент за групата, ефектът е съществен, но не и широко разпространен.

Условия на ангажимента (Вж.: Пар. 14)

- A20. Условията на ангажимента установяват приложимата обща рамка за финансово отчитане.¹⁸ В условията на ангажимента за одит на група могат да бъдат включени допълнителни въпроси, като например фактът, че:
- комуникацията между екипа за ангажимент за групата и одиторите на компоненти трябва да бъде неограничена до степента, допустима по закон или правилник;
 - важните комуникации между одиторите на компоненти, лицата, натоварени с общото управление на компонента, и ръководството на компонента, включително комуникации за значителни недостатъци във вътрешния контрол, трябва да бъдат съобщени и на екипа за ангажимент за групата;
 - важните комуникации между регулаторните органи и компонентите, свързани с въпроси на финансовото отчитане, трябва да бъдат съобщени на екипа за ангажимент за групата; и
 - до степента, в която екипът за ангажимент за групата счита това за необходимо, трябва да бъде разрешено следното:

¹⁸ МОС 210, параграф 8 .

- достъп до информацията на компонента, лицата, натоварени с общото управление на компонента, ръководството на компонента и одиторите на компонента (включително съответната одиторска документация, търсена от екипа за ангажимент за групата); и
- да изпълни работа или искане на одитора на компонента да извърши работа във връзка с финансовата информация на компонентите.

A21. Ограниченията, наложени върху:

- достъпа на екипа за ангажимент за групата до информацията на компонента, лицата, натоварени с общото управление на компонента, ръководството на компонента или одиторите на компонента (включително съответната одиторска документация, търсена от екипа за ангажимент за групата); или
- работата, която трябва да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите,

след приемането от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, на ангажимента за одит на групата, представляват невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, което може да се отрази върху одиторското мнение за групата. В изключителни ситуации, това може дори да доведе до оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или правилник.

Цялостна стратегия и план на одита (Вж.: Пар. 16)

A22. Прегледът на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, на цялостната стратегия за одит на групата и на плана за одит на групата, е важна част от изпълнението на отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за управлението на ангажимента за одит на групата.

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

Въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране (Вж.: Пар. 17)

A23. МОС 315 съдържа насоки по въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за икономическия сектор, регулаторните и други външни фактори, които касаят предприятието, включително приложимата обща рамка за финансово отчитане; характера на предприятието; целите и стратегиите, и свързаните с тях стопански

рискове; и оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието.¹⁹ Приложение 2 към този МОС съдържа насоки по въпроси, които са специфични за група, включително процеса на консолидация.

Инструкции, издадени от ръководството на групата до компонентите (Вж.: Пар. 17)

A24. За да постигне унифицираност и съпоставимост на финансовата информация, ръководството на групата обичайно издава инструкции до компонентите. Тези инструкции конкретизират изискванията за финансова информация на компонентите, която трябва да бъде включена във финансовия отчет на групата, и често съдържат ръководства с процедури за финансово отчитане и отчетен пакет. Отчетният пакет обичайно се състои от стандартни формуляри за предоставяне на финансова информация за включване във финансовия отчет на групата. По принцип обаче отчетните пакети не са във формата на пълен финансов отчет, изготвен и представен в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A25. Инструкциите обичайно обхващат:

- счетоводната политика, която трябва да бъде приложена;
- законовите и други изисквания за оповестяване, приложими към финансовия отчет на група, в това число:
 - идентифициране и отчитане на сегменти;
 - взаимоотношения и сделки със свързани лица;
 - вътрешно-групови операции и нереализирани печалби;
 - салда по вътрешно-групови сметки; и
- график за предаване на отчетите.

A26. Разбирането за инструкциите на екипа за ангажимент за група може да включва следното:

- яснотата и практичността на инструкциите за попълване на отчетния пакет.
- дали инструкциите:

¹⁹

МОС 315, параграфи A17-A41.

- описват адекватно характеристиките на приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- предвиждат оповестявания, които са достатъчни в отговор на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, например, оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица и информацията за сегменти;
- предвиждат идентифицирането на консолидационни корекции, например, вътрешно-групови сделки и нереализирани печалби, и салда по вътрешно-групови сметки; и
- предвиждат одобряването на финансовата информация от ръководството на компонента.

Измама (Вж.: Пар. 17)

A27. От одитора се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, дължащи се на измама, и да разработи и приложи подходящи отговори на оценените рискове.²⁰ Информацията, използвана за идентифициране на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама, може да включва следното:

- оценката на ръководството на групата на рисковете, че финансовият отчет на групата може да съдържа съществени отклонения в резултат от измама.
- процеса на ръководството на групата за установяване и отговор на рисковете от измама в групата, включително всякакви специфични рискове от измама, установени от ръководството на групата, или салда по сметки, класове сделки или оповестявания, за които съществува вероятност за риск от измама.
- дали има конкретни компоненти, за които съществува вероятност за риск от измама.
- как лицата, натоварени с общото управление на групата, наблюдават процесите на ръководството на групата за установяване и отговор на рисковете от измама в групата, и контролите, които ръководството на групата е установило за намаляване на тези рискове.
- отговорите на лицата, натоварени с общото управление на групата, ръководството на групата, вътрешния одит (и ако се счита за

²⁰

МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”.

уместно, ръководството на компонента, одиторите на компонента и други) на запитвания на екипа за ангажимент за групата дали са им известни някакви действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама, засягащи компонента или групата.

Дискусии между членовете на екипа за ангажимент за групата и одиторите на компонента относно рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, включително рискове от измама (Вж.: Пар. 17)

A28. От ключовите членове на екипа за ангажимента се изисква да обсъдят податливостта на предприятието към съществени отклонения във финансовия отчет, дължащи се на измама или грешка, като конкретно се постави акцент върху рисковете, дължащи се на измама. При одита на група тези обсъждания могат да включат и одиторите на компоненти.²¹ Определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, кой да се включи в обсъжданията, как и кога да бъдат проведени те, както и техният обхват, се влияе от фактори, като например предишен опит с групата.

A29. Дискусиите дават възможност да се:

- споделят знания за компонентите и тяхната среда, включително контролите, прилагани в цялата група.
- обмени информация за стопанските рискове на компонентите или групата.
- обменят идеи за това как и къде финансовият отчет на групата може да е податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка, как ръководството на групата и ръководството на компонента би могло да извърши и укрие измамно финансово отчитане, и как с активите на компонентите би могло да се злоупотреби.
- установят практики, следвани от ръководството на групата или компонента, които биха могли да са пристрастни или разработени с цел да се управляват печалбите, което би могло да доведе до измамно финансово отчитане, например, практики за признаване на приходите, които не съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- разгледат известни външни и вътрешни фактори, засягащи групата, които могат да създадат стимул или да окажат натиск върху

²¹ МОС 240 , параграф 15, и МОС 315, параграф 10.

ръководството на групата, ръководството на компонента или други, да извършат измама, да осигурят възможност за извършването на измама или да сочат култура или среда, които позволяват на ръководството на групата, ръководството на компонента или други, да представят рационално обяснение за извършването на измама.

- разгледа рискът, че ръководството на групата или на компонента може да заобиколи контролите.
- разгледа дали при изготвянето на финансовата информация на компонентите за целите на финансовия отчет на групата се използва унифицирана счетоводна политика и, ако не, как се установяват разликите в счетоводната политика и как се коригират (когато това се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане).
- обсъди измама, която е установена в компонентите, или информация, която сочи наличието на измама в даден компонент.
- сподели информация, която може да сочи неспазване на националните закони и правилници, например, плащане на подкупи и неподходящи практики за трансферно ценообразуване.

Рискови фактори (Вж.: Пар. 18)

A30. Приложение 3 съдържа примери на условия или събития, които взети поотделно или заедно, могат да сочат рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, включително рискове, дължащи се на измама.

Оценка на риска (Вж.: Пар. 18)

A31. Оценката на екипа за ангажимент за група, на ниво група, на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, се базира върху информация, като посочената по-долу:

- информация, получена от разбирането на групата, нейните компоненти и тяхната среда, и на процеса на консолидация, включително одиторски доказателства, получени при оценката на разработването и приложението на контролите, използвани в цялата група и на контроли, които са приложими за целите на консолидацията.
- информация, получена от одиторите на компоненти.

Разбиране за одитора на компонент (Вж.: Пар. 19-20)

A32. Екипът за ангажимент за група получава разбиране за одитора на компонент само тогава, когато планира да поиска от одитора на

компонента да изпълни работа във връзка с финансовата информация на компонента за целите на одита на групата. Например, няма да бъде необходимо да се получи разбиране за одиторите на тези компоненти, за които екипът за ангажимент за групата планира да изпълни аналитични процедури само на ниво група.

Процедури на екипа за ангажимент за група за получаването на разбиране за одитора на компонента и източниците на одиторски доказателства (Вж.: Пар. 19)

A33. Характерът, времето на провеждане и обхвата на процедурите на екипа за ангажимент за група за получаването на разбиране за одитора на компонент, се влияят от фактори, като предходен опит със, или познания за, одитора на компонента и степента, в която екипът за ангажимент за групата и одиторът на компонента са обект на обща политика и процедури, например:

- дали екипът за ангажимент за група и одиторът на компонента споделят:
 - обща политика и процедури за изпълнение на работата (напр. одиторски методологии);
 - общи политики и процедури за контрол върху качеството; или
 - общи политики и процедури за мониторинг.
- Съгласуваността или подобие на:
 - закони и правилници, или правна система;
 - професионален надзор, дисциплина и външни гаранции за качество;
 - образование и обучение;
 - професионални организации и стандарти; или
 - език и култура.

A34. Тези фактори са взаимно свързани, а не се изключват. Например, обхватът на процедурите на екипа за ангажимент за група за получаване на разбиране за Одитор на компонент А, който последователно прилага общи политика и процедури за контрол и мониторинг, и обща одиторска методология, или работи в същата юрисдикция като тази на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, може да е по-малък отколкото обхвата на процедурите на екипа, отговорен за ангажимента за групата, за получаване на разбиране за Одитор на компонент Б, който не прилага

последователно общи политики и процедури за контрол върху качеството и мониторинг, и обща одиторска методология, или който осъществява дейност в чуждестранна юрисдикция. Характерът на процедурите, изпълнявани във връзка с Одиторите на компонент А и Б, също може да е различен.

A35. Екипът за ангажимент за група може да получи разбиране за одитора на компонент по редица начини. В първата година на участие на одитора на компонента, екипът за ангажимент за групата, например:

- оценява резултатите от системата за мониторинг на контрола върху качеството, където екипът за ангажимент за групата и одиторът на компонента са от фирма или мрежа, която работи съгласно и спазва обща политика и процедури за мониторинг;²²
- посещава одитора на компонента, за да обсъди въпросите в параграф 19(a) – (в);
- изисква от одитора на компонента да потвърди писмено въпросите, посочени в параграф 19(a) – (в); Приложение 4 съдържа пример на писмени потвърждения от одитор на компонент;
- изисква от одитора на компонента да попълни въпросници относно въпросите в параграф 19(a) – (в);
- обсъжда одитора на компонента с колеги във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или с уважавано трето лице, което познава одитора на компонента; или
- получава потвърждения от професионалния орган или органи, към които принадлежи одитора на компонента, органите, от които одиторът на компонента е лицензиран, или от други трети лица.

В следващите години разбирането за одитора на компонента може да се базира върху предходния опит на екипа за ангажимент за групата с одитора на компонента. Екипът за ангажимент за група може да поиска от одитора на компонента да потвърди дали нещо във връзка с въпросите, описани в параграф 19(a) – (в), се е променило спрямо предходната година.

A36. Когато са създадени независими надзорни органи, които да осъществяват надзор върху одиторската професия и мониторинг върху качеството на одитите, информираността за регулаторната среда може да помогне на екипа за ангажимент за групата при оценката на независимостта и

²²

Съгласно изискванията на МСКК 1 „Контрол върху качеството за фирми, които провеждат одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани с това услуги”, параграф 54 или съгласно националните изисквания, които са поне толкова силни.

компетентността на одитора на компонент. Информацията за регулаторната среда може да се получи от одитора на компонента или от информация, предоставена от независимите надзорни органи.

Етични изисквания, които са приложими към одити на групи (Вж.: Пар. 19(а))

A37. При изпълнението на работа във връзка с финансова информация на компонент за одит на група, одиторът на компонента е субект по етичните изисквания, приложими към одит на група. Тези изисквания могат да се различават, или да са в допълнение към тези, приложими към одитора на компонент при изпълнението на одит, изискван по закон в юрисдикцията на одитора на компонента. Следователно, екипът за ангажимент за група получава разбиране дали одиторът на компонента разбира и ще спазва етичните изисквания, които са приложими към одита на групата, достатъчно за изпълнението на отговорностите на одитора на компонента при одита на групата.

Професионална компетентност на одитора на компонент (Вж.: Пар. 19(б))

A38. Разбирането на екипа за ангажимент за група за професионалната компетентност на одитора на компонент може да включва дали одиторът на компонента:

- притежава разбиране за одиторските и други стандарти, приложими към одити на група, което разбиране е достатъчно за изпълнението на отговорностите на одитора на компонента при одита на групата;
- притежава специални умения (напр. специфични познания за икономическия сектор, които са необходими за изпълнението на работата във връзка с финансовата информация на съответния компонент; и
- където е уместно, притежава разбиране за приложимата обща рамка за финансово отчитане, което е достатъчно за изпълнението на отговорностите на одитора на компонента при одита на групата (инструкциите, издадени от ръководството на групата до компонентите, често описват характеристиките на приложимата обща рамка за финансово отчитане).

Приложение на разбирането на екипа за ангажимент за групата за одитора на компонент (Вж.: Пар. 20)

A39. Екипът за ангажимент за групата не може да пренебрегне факта, че одиторът на компонент не е независим, докато участва в работата на одитора на компонент или докато извършва допълнителна оценка на

риска, или изпълнява допълнителни одиторски процедури, във връзка с финансовата информация на компонента.

- A40. Екипът за ангажимент за групата обаче може да е в състояние да пренебрегне по-малко от сериозни опасения относно професионалната компетентност на одитора на компонент (напр. липсата на специфични познания за икономическия сектор) или факта, че одиторът на компонента не работи в среда, която упражнява активен надзор върху одиторите, докато участва в работата на одитора на компонент или докато извършва допълнителна оценка на риска, или изпълнява допълнителни одиторски процедури, във връзка с финансовата информация на компонента.
- A41. Когато закон или правилник забраняват достъпа до съответните части от одиторската документация на одитора на компонента, екипът за ангажимент за групата изисква от одитора на компонента да преодолее това изискване като изготви меморандум, който обхваща съответната информация.

Ниво на същественост (Вж.: Пар. 21-23)

- A42. От одитора се изисква:²³

- (а) когато изготвя цялостната стратегия на одита, да определи:
 - (i) нивото на същественост за финансовия отчет като цяло; и
 - (ii) ако в конкретната ситуация на предприятието има определени класове сделки, салда по сметки или оповестявания, за които би могло разумно да се очаква отклонения в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло да оказват влияние върху икономическите решения на потребителите, взети на базата на финансовия отчет, нивото или нивата на същественост, които ще бъдат приложени към тези конкретни класове сделки, салда по сметки или оповестявания; и
- (б) да определи същественост на изпълнението.

В контекста на одита на група, нивата на същественост се установяват за финансовия отчет на групата като цяло и за финансовата информация на компонентите. Нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло се използва при изготвянето на цялостната стратегия за одит на групата.

- A43. За да намали до подходящо ниско ниво възможността съвкупността от некоригирани и неразкрити отклонения във финансовия отчет на групата да превиши нивото на същественост за финансовия отчет за групата като

²³

МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграфи 10.

цяло, нивото на същественост на компонента трябва да бъде по-ниско от нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло. За различните компоненти могат да бъдат определени различни нива на същественост. Не е задължително нивото на същественост на компонента да бъде аритметична пропорция на нивото на същественост на финансовия отчет на групата като цяло и съответно, сборът на нивата на същественост на различните компоненти може да превишава нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло. Нивото на същественост за компонента се използва при изготвянето на цялостната стратегия за одит на компонента.

- A44. Нива на същественост на компонент се определят за тези компоненти, чиято финансова информация ще бъде одитирана или обект на преглед като част от одита на групата, в съответствие с параграфи 26, 27(а) и 29. Нивото на същественост на компонента се използва от одитора на компонента, за да оцени дали некоригираните установени отклонения са съществени, взети поотделно или в съвкупност.
- A45. В допълнение към нивата на същественост на компонентите се определя и праг за отклонения. Отклоненията във финансовата информация на компонента, които превишават прага за отклонения, се съобщават на екипа за ангажимент за групата.
- A46. При одит на финансова информация на компонент, одиторът на компонента (или екипа за ангажимент за групата) следва да определи същественост на изпълнението на ниво компонент. Това е необходимо за намаляването до подходящо ниско ниво на възможността съвкупността от некоригираните и неразкритите отклонения във финансовата информация на компонента ще превиши нивото на същественост на компонента. На практика, екипът за ангажимент за групата може да установи нивото на същественост на компонента на това по-ниско ниво. В този случай, одиторът на компонента използва нивото на същественост на компонента за целите на оценка на рисковете от съществени отклонения във финансовата информация на компонента, за разработването на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове, както и за да оцени дали установените отклонения са съществени индивидуално или в съвкупност.

Отговор на оценени рискове

Определяне на вида на работата, която ще бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите (Вж.: Пар. 26-27)

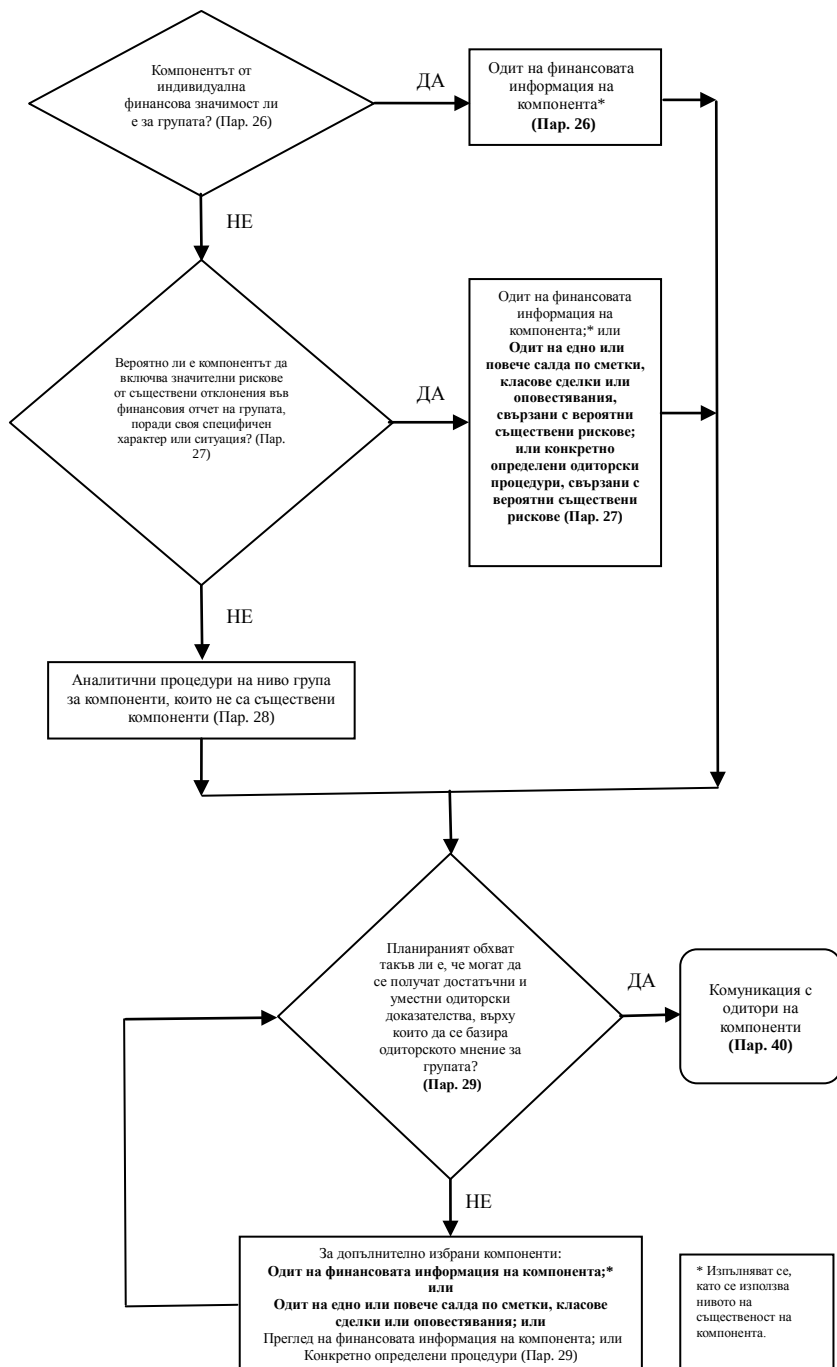
- A47. Определянето от страна на екипа за ангажимент за групата на работата, която да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на

компонента и неговото участие в работата на одитора на компонента се влияе от:

- (а) съществеността на компонента;
- (б) установените значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата;
- (в) оценката на екипа за ангажимент за групата на разработката на контролите, използвани в цялата група, и определяне дали те са били въведени; и
- (г) разбирането на екипа за ангажимент за групата за одитора на компонента.

Диаграмата посочва как съществеността на компонента влияе върху определянето от страна на екипа за ангажимент за групата на вида на работата, която трябва да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонента.

СПЕЦИАЛНИ ВЪПРОСИ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПИ (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)



Съществени компоненти (Вж.: Пар. 27(б)-(в))

- A48. Екипът за ангажимент за групата може да определи даден компонент като съществен компонент, тъй като е вероятно този компонент да включва значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на неговия специфичен характер или ситуация. В този случай екипът за ангажимент за групата може да е в състояние да установи салда по сметки, класове сделки или оповестявания, които са засегнати от вероятни съществени рискове. В този случай, екипът за ангажимент за групата може да реши да изпълни, или да поиска от одитора на компонент да извърши одит само на тези салда по сметки, класове сделки или оповестявания. Например в ситуацията, описана в параграф А6, работата във връзка с финансовата информация на компонента може да бъде ограничена до одит на салдата по сметки, класовете сделки или оповестяванията, засегнати от валутната търговия на този компонент. Когато екипът за ангажимент за група поиска от одитора на компонент да извърши одит на едно или повече конкретни салда по сметки, класове сделки или оповестявания, комуникацията на екипа за ангажимент за групата (вж. параграф 40) взема под внимание факта, че много статии във финансовия отчет са взаимно свързани.
- A49. Екипът за ангажимент за групата може да разработи одиторски процедури, които отговарят на вероятно значителен риск от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. Например, в случай на вероятно значителен риск от морално остаряване на материалните запаси, екипът за ангажимент за групата може да изпълни, или да поиска от одитора на компонента да изпълни, одиторски процедури за оценка на материалните запаси на компонента, които съдържат голямо количество от потенциално морално остарели материални запаси, но които в друго отношение не са съществени.

Компоненти, които не са съществени компоненти (Вж.: Пар. 28-29)

- A50. В зависимост от обстоятелствата на ангажимента, финансовата информация на компонента може да бъде обединена на различни нива за целите на аналитичните процедури. Резултатите от аналитичните процедури подкрепят заключенията на екипа за ангажимент за групата, че няма значителни рискове от съществени отклонения в обединената финансова информация на компонентите, които не са съществени компоненти.
- A51. Решението на екипа за ангажимент за групата колко компоненти да избере в съответствие с параграф 29, кои компоненти да избере и вида на работата, която да бъде извършена във връзка с финансовата информация на отделните избрани компоненти, може да се повлияе от фактори, като посочените по-долу:

- обхвата на одиторските доказателства, които се очаква да бъдат получени във връзка с финансовата информация на съществените компоненти.
- дали компонентът е бил новосформиран или придобит.
- дали в компонента са се извършили съществени промени.
- дали вътрешен одит е извършил работа в компонента и всякакви ефекти от тази работа върху одита на групата.
- дали компонентите прилагат общи системи и процеси.
- оперативната ефективност на контролите, използвани в цялата група.
- необичайни колебания, установени от аналитични процедури, изпълнени на ниво група.
- индивидуалната финансова значимост на, или риска, наложен от компонента, спрямо останалите компоненти в рамките на тази категория.
- дали компонентът е предмет на одит, изискван по закон, правилник или поради друга причина.

Включването на елемент на непредвидимост при избора на компоненти в тази категория може да увеличи вероятността от установяване на съществени отклонения във финансовата информация на компонентите. Изборът на компоненти често се променя циклично.

A52. Преглед на финансовата информация на компонент може да бъде извършен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400²⁴ или МСАП 2410,²⁵ адаптирани, както е необходимо за конкретната ситуация. Екипът за ангажимент за групата може да посочи и допълнителни процедури, които да подпомогнат неговата работа.

A53. Както е обяснено в параграф A13, групата може да включва само компоненти, които не са съществени компоненти. При тези обстоятелства, екипът за ангажимент за групата може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата, като определи вида на работата, която да бъде изпълнена във

²⁴ МСАП 2400, „Ангажименти за преглед на финансов отчет”

²⁵ МСАП 2410, „Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието”.

връзка с финансовата информация на компонентите, в съответствие с параграф 29. Малко вероятно е екипът за ангажимент за групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата, ако екипът за ангажимент за групата, или одиторът на компонента, тестват единствено контролите, използвани в цялата група, и изпълняват аналитични процедури във връзка с финансовата информация на компонентите.

Участие в работата, извършена от одиторите на компоненти (Вж.: Пар. 30-31)

A54. Факторите, които могат да се отразят върху участието на екипа за ангажимент за групата в работата на одитора на компонента, включват:

- (а) съществеността на компонента;
- (б) установените значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата; и
- (в) разбирането на екипа за ангажимент за групата за одитора на компонента.

В случай на съществен компонент или установени съществени рискове, екипът за ангажимент за групата изпълнява процедурите, описани в параграфи 30-31. В случай, че даден компонент не е съществен компонент, характерът, времето и обхватът на участие на екипа за ангажимент за групата в работата на одитора на компонента ще вариат в зависимост от разбирането на екипа за ангажимент за групата за този одитор на компонент. Фактът, че компонентът не е съществен компонент, става второстепенен. Например, въпреки че даден компонент не се счита за съществен компонент, независимо от това екипът за ангажимент за групата може да реши да участва в оценката на риска на одитора на компонента, тъй като има по-малко от сериозни опасения относно професионалната компетентност на одитора на компонента, (напр. липса на специфични познания за икономическия сектор, или одиторът на компонента не работи в среда, която упражнява активен надзор върху одиторите.

A55. Формите на участие в работата на одитора на компонент, различни от тези, описани в параграфи 30-31 и 42, могат, на базата на разбирането на екипа за ангажимент за групата за одитора на компонента, да включват една или повече от следните:

- (а) среща с ръководството на компонента или одиторите на компонента с цел получаване на разбиране за компонента и неговата среда.

- (б) преглед на цялостната стратегия и план на одита на одиторите на компонента.
- (в) изпълнение на процедури за оценка на риска с цел установяване и оценка на рисковете от съществени отклонения на ниво компонент. Те могат да бъдат изпълнени с одиторите на компоненти или от екипа за ангажимент за групата.
- (г) разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури. Те могат да бъдат разработени и изпълнени с одиторите на компоненти или от екипа за ангажимент за групата.
- (д) участие в заключителната и в други ключови срещи между одиторите на компоненти и ръководството на компонента.
- (е) преглед на други подходящи части от одиторската документация на одиторите на компоненти.

Процес на консолидация

Консолидационни корекции и прекласификации (Вж.: Пар. 34)

A56. Процесът на консолидация може да изисква корекции на сумите, отчетени във финансовия отчет на групата, които не преминават през обичайните системи за обработка на сделките и може да не са предмет на същите вътрешни контроли, на които е предмет останалата финансова информация. Оценка на екипа за ангажимент за групата на уместността, пълнотата и точността на корекциите може да включва:

- оценка дали съществените корекции отразяват по подходящ начин събитията и операциите, стоящи в основата им;
- определяне дали съществените корекции са били изчислени правилно, обработени и одобрени от ръководството на групата и, където е приложимо, от ръководството на компонента;
- определяне дали съществените корекции са подкрепени по подходящ начин и достатъчно добре документирани; и
- проверка на равенството и елиминирането на вътрешно-груповите сделки и нереализирани печалби, и на салдата по вътрешно-групови сметки.

Комуникация с одитора на компонент (Вж.: Пар. 40-41)

A57. Ако не съществува ефективна двустранна комуникация между екипа за ангажимент за групата и одиторите на компоненти, налице е риск, че екипът за ангажимент за група може да не получи достатъчни и уместни

одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата. Ясната и своевременна комуникация относно изискванията на екипа за ангажимент за групата формира базата на една ефективна двустранна комуникация между екипа за ангажимент за група и одитора на компонент.

- A58. Изискванията на екипа за ангажимент за групата често се съобщават в писмо с инструкции. Приложение 5 съдържа насоки относно необходимите и допълнителните въпроси, които могат да бъдат включени в едно такова писмо с инструкции. Комуникацията на одитора на компонент с екипа за ангажимент за групата често приема формата на меморандум или доклад за извършената работа. Комуникацията между екипа за ангажимент за одит и одитора на компонент обаче не е задължително да бъде в писмена форма. Например, екипът за ангажимент за одит може да посети одитора на компонент, за да обсъди установените съществени рискове или да прегледа съответните части от одиторската документация на одитора на компонент. Независимо от това се прилагат изискванията към документацията на този и на други МОС.
- A59. При сътрудничеството си с екипа за ангажимент за групата одиторът на компонента, например, би могъл да предостави на екипа за ангажимент за групата достъп до съответната одиторска документация, ако това не е забранено от закон или правилник.
- A60. Когато член на екипа за ангажимент за групата е и одитор на компонент, целта на екипа за ангажимент за групата да комуникира ясно с одитора на компонента често може да бъде постигната със средства, различни от конкретна писмена комуникация. Например:
- достъпът от страна на одитора на компонент до цялостната стратегия и план на одита може да е достатъчен, за да съобщи изискванията на екипа за ангажимент за групата, посочени в параграф 40; и
 - прегледът на одиторската документация на одитора на компонент от страна на екипа за ангажимент за групата може да бъде достатъчен, за да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на екипа за ангажимент за групата, посочени в параграф 41.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

Преглед на одиторската документация на одитора на компонент (Вж.: Пар. 42(б))

- A61. Частите от одиторската документация на одитора на компонент, които ще бъдат приложими при одита на групата, могат да са различни в зависимост

от обстоятелствата. Често фокусът е върху одиторската документация, която е от практическо значение за значителните рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата. Обхватът на прегледа може да се повлияе от факта, че одиторската документация на одитора на компонент е била предмет на процедурите за преглед на фирмата на одитора на компонент.

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства (Вж.: Пар. 44-45)

- A62. Ако екипът за ангажимент за групата заключи, че не са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата, екипът за ангажимент за групата може да поиска от одитора на компонента да изпълни допълнителни процедури. Ако това не е практически осъществимо, екипът за ангажимент за групата може да изпълни свои собствени процедури във връзка с финансовата информация на компонента.
- A63. Оценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, на съвкупния ефект от всякакви отклонения (или установени от екипа за ангажимент за групата, или съобщени от одиторите на компоненти), позволява на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да определи дали финансовият отчет на групата като цяло съдържа съществени отклонения.

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление на групата

Комуникация с ръководството на групата (Вж.: Пар. 46-48)

- A64. МОС 240 съдържа изисквания и насоки относно съобщаването на измама на ръководството и, когато ръководството може да е замесено в измамата, на лицата, натоварени с общо управление.²⁶
- A65. Може да е необходимо ръководството на групата да запази конфиденциално определена съществена, чувствителна информация. Примери на въпроси, които могат да бъдат съществени за финансовия отчет на компонента, за които ръководството на компонента може да не знае, включват следните:
- потенциални съдебни спорове.
 - планове за изоставяне на съществени оперативни активи.
 - последващи събития.

²⁶

МОС 240, параграфи 40-42.

- съществени правни споразумения (договори).

Комуникация с лицата, натоварени с общото управление на групата (Вж.: Пар. 49)

A66. Въпросите, които екипът за ангажимент за групата комуникира с лицата, натоварени с общото управление на групата, могат да включват тези, доведени до вниманието на екипа за ангажимент за групата от одиторите на компоненти, които, според преценката на екипа за ангажимент за групата, са съществени спрямо отговорностите на лицата, натоварени с общото управление на групата. Комуникацията с лицата, натоварени с общото управление на групата, се осъществява в различни моменти от време в хода на одита на групата. Например въпросите, посочени в параграф 49(а)-(б), могат да бъдат съобщени след като екипът за ангажимент за групата е определил работата, която трябва да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите. От друга страна, въпросът, посочен в параграф 49(в), може да бъде съобщен в края на одита, а въпросите, посочени в параграф 49(г)-(д) могат да бъдат съобщени в момента на тяхното възникване.

Приложение 1:

(Вж.: Пар. A19)

Пример на квалифицирано мнение, когато екипът за ангажимент за група не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата

В този пример, екипът за ангажимент за групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, свързани със съществен компонент, отчитан по метода на собствения капитал (*признат на стойност 15 милиона щатски долара в баланса, който отразява общи активи от 60 милиона щатски долара*), тъй като екипът за ангажимент за групата не е получил достъп до счетоводните документи, ръководството или одитора на компонента.

Екипът за ангажимент за групата е прочел одитирания финансов отчет на компонента към 31 декември 20X1, включително одиторския доклад върху него, и е взел под внимание свързаната финансова информация, създавана от ръководството на групата във връзка с компонента.

По преценка на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от тази неспособност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен, но не е широко разпространен.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху консолидирания финансов отчет²⁷

Ние извършихме одит на приложения консолидиран финансов отчет на компанията АБВ и нейните дъщерни дружества, включващ консолидиран счетоводен баланс към 31 декември 20X1 г. и консолидиран отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и обобщеното оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация.

²⁷

Подзаглавието „Доклад върху консолидирания финансов отчет” не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие „Доклад върху други правни и регулаторни изисквания”.

Отговорност на ръководството²⁸ за консолидирания финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне²⁹ на този консолидиран финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този консолидиран финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етични изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко консолидираният финансов отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени в консолидирания финансов отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения в консолидирания финансов отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне³⁰ на консолидирания финансов отчет от страна на предприятието, за да разработи

²⁸ Или друг термин, който е подходящ в контекста на законовата рамка на съответната юрисдикция.
²⁹ Когато отговорността на ръководството е о да изготви консолидиран финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, това изречение може да да бъде формулирано по следния начин: „Ръководството е отговорно за изготвянето на консолидиран финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава....”.

³⁰ В случая на забележка под черта 25, това може да се чете и по следния начин: „При извършването на тези оценки на риска, одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на консолидиран финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са уместни при тези обстоятелства, но не и за целите на изразяване на мнение върху ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието”.

одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне в консолидирания финансов отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано одиторско мнение.

База за квалифицирано мнение

Инвестицията на компания АБВ в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано по метода на собствения капитал, е включена в консолидирания баланс към 31 декември 20X1 г. на стойност от 15 милиона щатски долара, а дялът на АБВ от нетния приход на XYZ от 1 милион щатски долара е включен в консолидирания отчет за доходите за годината, завършваща тогава. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства за балансовата стойност на инвестицията на АБВ в XYZ към 31 декември 20X1 г. и за дела на АБВ в нетните приходи на XYZ за годината, тъй като ни беше отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. Поради това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Квалифицирано мнение

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в параграф „База за квалифицирано мнение“, консолидираният финансов отчет *представя достоверно, във*

31

При обстоятелства, когато одиторът носи отговорност и за изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол във връзка с одита на финансовия отчет, това изречение би било формулирано както следва: „При извършването на тези оценки на риска, одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са уместни при тези обстоятелства“. В случая на забележка под черта 25, това може да се чете по следния начин: „При извършването на тези оценки на риска, одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на консолидиран финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са уместни при тези обстоятелства“.

всички съществени аспекти (или „дава вярна и честна представа за”), финансовото състояние на компания АБВ и нейните дъщерни дружества към 31 декември 20X1 г., както и за техните финансови резултати от дейността и (за) паричните потоци за годината, завършваща тогава, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад върху други законови и регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад са различни в зависимост от характера на останалите отговорности за отчетност на одитора.]

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Ако по преценка на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от неспособността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, е съществен и широко разпространен, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, прави отказ от изразяване на мнение в съответствие с МОС 705.

Приложение 2:

(Вж.: Пар. A23)

Примери на въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране

Предоставените примери обхващат широк кръг от въпроси; не всички въпроси обаче са приложими към всеки ангажимент за одит на група и списъкът не е изчерпателен.

Контроли, използвани в цялата група

1. Контролите, използвани в цялата група, могат да включват комбинация от посочените по-долу:
 - регулярни срещи между ръководството на групата и на компонента за обсъждане на развитието на бизнеса и за преглед на резултатите от дейността.
 - мониторинг върху работата на компонентите и техните финансови резултати, включително регулярни отчетни рутинни дейности, които дават възможност на ръководството на групата да съпостави резултатите от дейността на компонентите спрямо заложените в бюджета, както и да предприеме съответните действия.
 - процес на оценка на риска на ръководството на групата, т.е. процесът за идентифициране, анализ и управление на стопанските рискове, включително риска от измама, които могат да доведат до съществени отклонения във финансовия отчет на групата.
 - мониторинг, контрол, равняване и елиминиране на вътрешно-групови сделки и нереализирани печалби, и на салда по вътрешно-групови сметки на ниво група.
 - процес за мониторинг на навременността и оценяване на точността и пълнотата на финансовата информация, получена от компонентите.
 - централна ИТ система, контролирана от същите общи ИТ контроли, приложими за цялата или за част от групата.
 - контролни дейности в рамките на ИТ системата, които са обичайни за всички или за някои компоненти.
 - мониторинг върху контролите, включително дейности на програмите за вътрешен одит и самооценка.

- последователни политики и процедури, включително ръководство с процедури за финансово отчитане.
 - програми, използвани в цялата група, като например кодекси за професионално поведение и програми за предотвратяване на измами.
 - организация за възлагане на правомощия и отговорности на ръководството на компонента.
2. Вътрешният одит може да се разглежда като част от контролите, използвани в цялата група, например когато функция "вътрешен одит" е централизирана. МОС 610³² разглежда оценката на екипа за ангажимент за група на компетентността и обективността на вътрешните одитори, когато планира да използва тяхната работа.

Процес на консолидация

3. Разбирането на процеса за консолидация на екипа за ангажимент за групата може да включва въпроси като посочените по-долу:

Въпроси, свързани с приложимата обща рамка за финансово отчитане:

- степен, в която ръководството на компонента притежава разбиране за приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- процес на идентифициране и осчетоводяване на компоненти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- процес на идентифициране на отчетни сегменти за отчитането по сегменти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- процес на идентифициране на взаимоотношения със свързани лица и сделки със свързани лица за отчитане в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- счетоводна политика, приложима към финансовия отчет на групата, промени спрямо прилаганата през предходната година, и промени, произтичащи от нови или преработени стандарти съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- процедури за работа с компоненти, чийто край на финансовата година е различен от края на годината за групата.

Въпроси, свързани с процеса на консолидация:

³²

МОС 610, „Ползване работата на вътрешните одитори“, параграф 9.

- процес на ръководството на групата за получаване на разбиране за счетоводната политика, използвана от компонентите и, когато е приложимо, гарантиране, че се използва унифицирана счетоводна политика за изготвяне на финансовата информация на компонентите за финансовия отчет на групата, и че разликите в счетоводните политики са идентифицирани и коригирани, когато е необходимо, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Унифицираната счетоводна политика е съвкупност от специфични принципи, бази, конвенции, правила и практики, приети от групата, въз основа на приложимата обща рамка за финансово отчитане, която компонентите използват последователно при отчитането на сходни сделки. Тази политика обичайно се описва в ръководството с процедури за финансово отчитане и отчетния пакет, издаван от ръководството на групата.
- процес на ръководството на групата за осигуряване на пълна, точна и своевременно финансово отчитане от компонентите за целите на консолидацията.
- процес на преизчисляване на финансовата информация на чуждестранни компоненти във валутата на финансовия отчет на групата.
- как са организирани ИТ за консолидацията, включително ръчни и автоматизирани етапи на процеса, и ръчни и програмирани контроли, които са въведени за различните етапи на процеса на консолидация.
- процес на ръководството на групата за получаване на информация за последващи събития.

Въпроси, свързани с консолидационни корекции:

- процес на документиране на консолидационните корекции, включително изготвянето, одобряването и обработката на свързаните с това записвания в дневниците, и опит на персонала, отговорен за консолидацията.
- консолидационни корекции, които се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- бизнес обосновка за събития и сделки, които водят до консолидационни корекции.
- честота, характер и размер на сделките между компонентите.

- процедури за мониторинг, контрол, равнение и елиминиране на вътрешно-групови сделки и нереализирани печалби, и на салда по вътрешно-групови сметки.
- стъпки, които са били предприети за достигането до справедливата стойност на придобитите активи и пасиви, процедури за амортизация на репутацията (където е приложимо) и проверка на репутацията за обезценка, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- договорености с мажоритарния собственик или малцинствените участия във връзка със загуби, реализирани от компонента (например задължение на малцинственото участие да коригира тези загуби).

Приложение 3:

(Вж.: Пар. А30)

Примери на условия или събития, които могат да сочат рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата

Предоставените примери обхващат широк кръг от условия и събития; не всички въпроси обаче са приложими към всеки ангажимент за одит на група и списъкът не е изчерпателен.

- Сложна групова структура, особено когато има чести придобивания, продажби и преобразувания.
- лоши структури за корпоративно управление, включително процеси за вземане на решения, които не са прозрачни.
- липса или неефективни контроли, използвани в цялата група, включително неадекватна управленска информация на групата относно мониторинга върху дейностите на компонентите и техните резултати.
- компоненти, работещи в чуждестранни юрисдикции, които могат да бъдат изложени на фактори, като необичайна намеса от страна на правителството в области като търговска и финансова политика, и ограничения върху движението на валути и дивиденди; както и на колебания във валутните курсове.
- стопански дейности на компоненти, които са свързани с висок риск, като например дългосрочни договори или търговия с иновативни или сложни финансови инструменти.
- несигурност относно това, коя финансова информация на компонентите изисква включване във финансовия отчет на групата в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, например, дали съществуват някакви предприятия със специална цел или нетърговски предприятия и дали изискват включване.
- необичайни взаимоотношения и сделки със свързани лица;
- възникване на салда по вътрешно-групови сметки в предходни периоди, които не съвпадат или не се равняват при консолидация.
- наличие на сложни сделки, които се осчетоводяват в повече от един компонент.
- прилагане от страна на компонентите на счетоводна политика, която се различава от тази, прилагана по отношение на финансовия отчет на групата.

- компоненти с различен край на финансовата година, който може да се използва с цел манипулиране на момента на осъществяване на сделките.
- извършване на неодобриени или непълни консолидационни корекции в предходни периоди.
- агресивно данъчно планиране в рамките на групата или големи парични сделки с предприятия в „данъчен рай”.
- чести промени на одиторите, ангажирани да извършат одит на финансовите отчети на компонентите.

Приложение 4:

(Вж.: Пар. А35)

Примери за потвърждения от одитора на компонент

Целта на настоящото писмо не е да бъде стандартно писмо. Потвържденията могат да се различават за различните одитори на компоненти и за различните периоди.

Потвържденията често се получават преди започването на работата във връзка с финансовата информация на компонентите.

[Бланка на одитора на компонент]

[Дата]

[До съдружника, отговорен за ангажимента за групата]

Това писмо се предоставя във връзка с вашия одит на финансовия отчет на групата на [наименование на компанията-майка] за годината, завършваща на [дата] за целите на изразяване на мнение дали финансовият отчет на групата представя достоверно, във всички съществени аспекти, (дава вярна и честна представа за) финансовото състояние на групата към [дата], както и за нейните финансови резултати от дейността и за паричните потоци за годината, завършваща тогава, в съответствие с [посочете приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме получаването на вашите инструкции от [дата], с които искате да изпълним посочената в тях работа във връзка с финансовата информация на [наименование на компонента] за годината, завършваща на [дата].

Ние потвърждаваме, че:

1. ще бъдем в състояние да спазим инструкциите. / информираме ви, че няма да бъдем в състояние да спазим посочените по-долу инструкции [посочете инструкциите], поради следните причини [посочете причините].
2. инструкциите са ясни и ние ги разбираме. / ще ви бъдем благодарни, ако уточните следните инструкции [посочете инструкциите].
3. ще си сътрудним с вас и ще ви предоставим достъп до съответната одиторска документация.

Ние потвърждаваме, че:

1. финансовата информация на [наименование на компонента] ще бъде включена във финансовия отчет на групата на [наименование на компанията-майка].

2. може да сметнете за необходимо да участвате в работата, която поискахте да изпълним във връзка с финансовата информация на [наименование на компонента] за годината, завършваща на [дата].

3. възнамерявате да оцените и, ако се счита за уместно, да използвате нашата работа при одита на финансовия отчет на групата на [наименование на компанията-майка].

Във връзка с работата, която ще изпълним във връзка с финансовата информация на [наименование на компонента], [опишете компонента, напр., изцяло притежавано дъщерно предприятие, дъщерно предприятие, съвместно предприятие, предприятие, в което е инвестирано и което се отчита по метода на собствения капитал или на цената на придобиване (себестойността)] на [наименование на компанията-майка], ние потвърждаваме следното:

1. Ние имаме разбиране за [посочете съответните етични изисквания], което е достатъчно, за да изпълним нашите отговорности при одита на финансовия отчет на групата, и ще ги спазваме. В частност, както във връзка с [наименование на компанията-майка], така и с останалите компоненти в групата, ние сме независими по смисъла на [посочете съответните етични изисквания] и спазваме приложимите изисквания на [посочете правилата], публикувани от [наименование на регулаторната агенция].

2. Ние имаме разбиране за Международните одиторски стандарти и [посочете другите национални стандарти, които са приложими към одита на финансовия отчет на групата], което е достатъчно, за да изпълним нашите отговорности при одита на финансовия отчет на групата, и ще изпълним нашата работа във връзка с финансовата информация на [наименование на компонента] за годината, завършваща на [дата] в съответствие с тези стандарти.

3. Ние притежаваме специалните умения (напр. специфични познания за икономическия сектор, които са необходими за изпълнението на работата във връзка с финансовата информация на конкретния компонент.

4. Ние имаме разбиране за [посочете приложимата обща рамка за финансово отчитане или ръководството с процедури за финансово отчитане на групата], което е достатъчно, за да изпълним нашите отговорности при одита на финансовия отчет на групата.

Ние ще ви уведомим за всякакви промени в горепосочените изявления в хода на нашата работа във връзка с финансовата информация на [наименование на компонента].

[Подпис на одитора]

[Дата]

[Адрес на одитора]

Приложение 5:

(Вж.: Пар. А58)

Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група

Въпросите, които този МОС изисква да бъдат съобщени на одитора на компонента, са посочени с наклонен шрифт.

Въпроси, които са приложими към планирането на работата на одитора на компонент:

- *искане одиторът на компонента, познавайки контекста, в който екипът за ангажимент за групата ще използва работата на одитора на компонента, да потвърди, че одиторът на компонента ще сътрудничи на екипа за ангажимент за групата.*
- график за извършване на одита.
- дати за планирани посещения от ръководството на групата и екипа за ангажимент за групата, и дати на планирани срещи с ръководството на компонента и одитора на компонента.
- списък на ключови лица за контакт.
- *работата, която ще бъде изпълнена от одитора на компонента, използването на тази работа и договореностите за координиране на усилията на първоначалния етап и по време на одита, включително планираното участие на екипа за ангажимент за групата в работата на одитора на компонента.*
- *етичните изисквания, които са приложими при одита на група и, в частност, изискванията за независимост, например, когато на одитора на групата е забранено от законодателството или нормативните разпоредби да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, целесъобразно е одиторът на групата да прецени дали тази забрана се разпростира и върху одиторите на компоненти и ако това е така, да адресира този въпрос в комуникацията до одиторите на компоненти.*³³

³³ МОС 610 (преработен 2013 г.) Ползване работата на вътрешните одитори, параграф А31

- *в случай на одит или преглед на финансова информация на компонент, нивото на същественост на компонента (и ако е приложимо нивото или нивата на същественост за определени видове сделки, салда по сметки и оповестявания) и прага, над който отклоненията не могат да бъдат разглеждани като очевидно несъществени за финансовия отчет на групата.*
- *списък на свързаните лица, изготвен от ръководството на групата, и всякакви други свързани лица, за които екипът за ангажимент за групата знае, и искане одиторът на компонента да съобщава своевременно на екипа за ангажимент за групата за свързани лица, които не са били посочени преди това от ръководството на групата или екипа за ангажимент за групата.*
- работата, която ще бъде изпълнена във връзка с вътрешно-групови сделки, и нереализирани печалби и салда по вътрешно-групови сметки.
- насоки относно други законови отговорности за отчети, например, отчети относно твърдение за вярност на ръководството на групата за ефективността на вътрешния контрол.
- когато има вероятност от времеви промеждутък между приключването на работата във връзка с финансовата информация на компонентите и заключението на екипа за ангажимент за групата върху финансовия отчет на групата - конкретни инструкции за преглед на последващите събития.

Въпроси, които са приложими към изпълнението на работата на одитора на компонент

- констатациите от дейностите на екипа за ангажимент за групата за тестове на контролите на обработващата система, която е обща за всички или за някои компоненти, и тестовите на контролите, които трябва да бъдат проведени от одитора на компонента.
- *установени значителни рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама или грешка, които са свързани с работата на одитора на компонента, и искане одиторът на компонента да съобщава своевременно за всякакви други рискове от съществени отклонения във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама или грешка, които е установил в компонента, и отговор на одитора на компонента на тези рискове.*
- констатациите на вътрешния одит, базирани върху работата, извършена във връзка с контролите във, или свързани със, компонентите.
- искане за своевременно съобщаване на одиторските доказателства, получени от изпълнението на работа във връзка с финансовата информация на компонентите, които противоречат на одиторските доказателства, върху

които екипът за ангажимент за група обичайно базира оценката на риска, извършена на ниво група.

- искане за писмено изявление относно спазването от страна на ръководството на компонента на приложимата обща рамка за финансово отчитане или изявление, че разликите между счетоводната политика, прилагана по отношение на финансовата информация на компонента, и тази, прилагана по отношение на финансовия отчет на групата, са били оповестени.
- въпроси, които трябва да бъдат документирани от одитора на компонент

Друга информация

- Искане за своевременно отчитане на посоченото по-долу пред екипа за ангажимент за групата:
 - о съществени въпроси, свързани със счетоводството, финансовите отчети и одита, включително счетоводни приблизителни оценки и свързани преценки.
 - о въпроси, свързани със статута на действащото предприятие на компонента.
 - о въпроси, свързани със съдебни процеси и иски.
 - о значителни недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът на компонента е идентифицирал в хода на изпълнение на работата във връзка с финансовата информация на компонента и информацията, която сочи наличието на измама.
- Искане екипът за ангажимент за групата да бъде уведомен колкото е възможно по-рано за всякакви съществени или необичайни събития.
- *Искане въпросите, изброени в параграф 41, да бъдат съобщени на екипа за ангажимент за групата при приключването на работата във връзка с финансовата информация на компонента.*

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 610 (ПРЕРАБОТЕН 2013 г.)

ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–5
Взаимовръзка между МОС 315 (преработен) и МОС 610 (преработен 2013 г.)	6–10
Отговорност на външния одитор за одита	11
Дата на влизане в сила	12
Цели	13
Определения	14
Изисквания	
Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”	15–20
Ползване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”	21–25
Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие	26–32
Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие	33–35
Документация	36–37
Приложение и други пояснителни материали	
Определение на функцията „вътрешен одит”	A1–A4
Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”	A5–A23
Ползване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”	A24–A30
Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие	A31–A39

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие А40–А41

Международен одиторски стандарт (МОС) 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти.*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на външния одитор, в случай че използва работата на вътрешните одитори. Това включва (а) използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ при получаване на одиторски доказателства и (б) използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.
2. Настоящият МОС не е приложим, в случай че предприятието не разполага с функция „вътрешен одит“. (Вж. параграф А2)
3. Ако предприятието разполага с функция „вътрешен одит“, изискванията на настоящия МОС, отнасящи се до използването на работата на лицата, изпълняващи тази функция, не са приложими, в случай че:
 - (а) отговорностите и дейността на лицата, изпълняващи функцията нямат отношение към одита; или
 - (б) на базата на предварителното разбиране на одитора за тази функция, придобито в резултат на процедурите, изпълнени съгласно МОС 315 (преработен),¹ външният одитор не очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията, за получаване на одиторски доказателства.

Нищо от съдържащото се в настоящия МОС не изисква външният одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор; това остава въпрос, който да бъде решен от външния одитор при определяне на цялостната стратегия за одита.
4. Нещо повече, изискванията на настоящия МОС, отнасящи се до прякото съдействие, не са приложими, в случай че външният одитор не планира да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие.
5. В някои юрисдикции законодателството или нормативните разпоредби могат да забраняват или да налагат известни ограничения на външния одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ или да използва вътрешните одитори за оказване на

¹ МОС 315 (преработен) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

пряко съдействие. Международните одиторски стандарти не са с по-голяма правна сила, отколкото законодателството или нормативните разпоредби, регулиращи одита на финансови отчети.² Следователно подобни забрани или ограничения не пречат на външния одитор да изпълнява изискванията на Международните одиторски стандарти. (Вж. параграф А31)

Взаимовръзка между МОС 315 (преработен) и МОС 610 (преработен 2013 г.)

6. Много предприятия създават функция „вътрешен одит“ като част от системата си за вътрешен контрол и общо управление. Целите и обхватът на функцията „вътрешен одит“, естеството на нейните отговорности и организационен статут, включително правомощията и отговорността на лицата, изпълняващи функцията, варират в широки граници и зависят от големината и структурата на предприятието, изискванията на ръководството и в случаите, в които това е приложимо – на лицата, натоварени с общо управление.
7. МОС 315 (преработен) адресира начина, по който познанията и опитът на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, биха могли да оказват влияние върху разбирането на външния одитор за предприятието и средата, в която то функционира и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения. МОС 315 (преработен)³ обяснява, също така, как ефективната комуникация между вътрешните и външните одитори създава среда, в която външният одитор може да бъде информиран по съществени въпроси, които биха могли да оказват влияние върху неговата работа.
8. В зависимост от това дали организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, в зависимост от нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ и от това дали тези лица прилагат систематичен и дисциплиниран подход, външният одитор може да е в състояние да използва работата на лицата, изпълняващи тази функция по един конструктивен и допълващ неговата работа начин. Настоящият МОС адресира отговорностите на външния одитор, когато, на базата на предварителното разбиране на одитора за функцията „вътрешен одит“, придобито в резултат на процедурите, изпълнени съгласно МОС 315 (преработен), външният одитор очаква да използва работата на лицата,

² МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие Международните одиторски стандарти*, параграф А55

³ МОС 315 (преработен), параграф А116

изпълняващи функцията, като част от получените одиторски доказателства.⁴ Използването на тяхната работа по такъв начин модифицира естеството или времето на изпълнение или намалява обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор.

9. В допълнение, настоящият МОС адресира също така и отговорностите на външния одитор, в случай че прецени да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.
10. Възможно е в предприятието да има лица, изпълняващи процедури, сходни с тези, изпълнявани от звено за вътрешен одит. Тези процедури обаче, освен ако не са изпълнявани от обективни и компетентни лица, прилагащи систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството, биха били сметени за вътрешни контроли и получаването на доказателства относно ефективността на подобни контроли би било част от одиторските процедури в отговор на оценените рискове в съответствие с МОС 330.⁵

Отговорност на външния одитор за одита

11. Външният одитор носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява от това, че външният одитор използва при ангажимента работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ или вътрешни одитори, които да окажат пряко съдействие. Независимо че тези лица могат да изпълняват одиторски процедури, сходни с тези, изпълнявани от външния одитор, нито функцията „вътрешен одит“, нито вътрешните одитори са независими от предприятието, както се изисква по отношение на външния одитор при одит на финансови отчети в съответствие с МОС 200.⁶ Следователно настоящият МОС дефинира условията, които са необходими, за да може външният одитор да е в състояние да използва работата на вътрешни одитори. Стандартът дефинира също необходимите усилия за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, или оказването на пряко съдействие от вътрешните одитори, са подходящи за целите на одита. Изискванията са разработени с цел да осигурят обща рамка за преценката на външния одитор във връзка с използването на работата на вътрешните одитори с оглед предотвратяване прекомерното или неправомерното използване на тази работа.

⁴ Вж. параграфи 15–25.

⁵ МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

⁶ МОС 200, параграф 14

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2013 г., с изключение на текстовете, маркирани в сив цвят, отнасящи се до използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, които са в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г.

Цели

13. Целите на външния одитор в случаите, когато предприятието разполага с функция „вътрешен одит” и външният одитор очаква да използва работата на лицата, изпълняващи тази функция, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор, или да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, са:
 - (а) да определи дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” или прякото съдействие от страна на вътрешните одитори биха могли да бъдат използвани, и ако това е така – в кои области и до каква степен;
 и след като е взел това решение:
 - (б) в случай че използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, да определи дали тази работа е подходяща за целите на одита; и
 - (в) в случай че използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, да осъществи подходящо ръководство, надзор и преглед върху тяхната работа.

Определения

14. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:
 - (а) Функция „вътрешен одит” – Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол. (Вж. параграфи А1–А4)

- (б) Пряко съдействие – Използването на вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

Изисквания

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”

Оценяване на функцията „вътрешен одит”

15. Външният одитор следва да определи дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, може да бъде използвана за целите на одита, като оцени следното:
 - (а) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” подкрепят обективността на вътрешните одитори; (вж. параграфи А5–А9)
 - (б) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”; и (вж. параграфи А5–А9)
 - (в) дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството. (Вж. параграфи А10–А11)
16. Външният одитор не следва да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, ако външният одитор реши, че:
 - (а) организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” не подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори;
 - (б) на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, липсва достатъчна компетентност; или
 - (в) лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” не прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството. (Вж. параграфи А12–А14)

Определяне естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, която може да бъде използвана

17. Като база за определяне областите и степента, в която може да бъде използвана работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, външният одитор следва да разгледа естеството и обхвата на работата, която е била извършена или която е планирано да бъде извършена, от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, както

- и дали тя е уместна с оглед цялостната стратегия за одита и одиторския план на външния одитор. (Вж. параграфи A15–A17)
18. Външният одитор следва да направи всички съществени преценки при ангажимента за одит и с цел предотвратяване неправомерното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, следва да планира да използва работата на тези лица в по-малка степен и той да извърши пряко работата в по-голяма степен: (Вж. параграфи A15–A17)
- (а) колкото повече преценки се правят при:
 - (i) планиране и изпълнение на съответните одиторски процедури; и
 - (ii) оценяване на събраните одиторски доказателства; (вж. параграфи A18–A19)
 - (б) колкото по-висок е оцененият риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, като специално внимание се обръща на рисковете, идентифицирани като съществени; (вж. параграфи A20–A22)
 - (в) колкото по-нисък е организационният статут на лицата, изпълняващи функцията и в колкото по-малка степен съответните политики и процедури подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори; и
 - (г) колкото по-ниско е нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“.
19. Външният одитор следва да оцени също дали като цяло използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ в планираната степен няма да доведе до това външният одитор да не е достатъчно ангажиран с одита, като се има предвид изключителната отговорност на външния одитор за изразеното одиторско мнение. (Вж. параграфи A15–A22)
20. Когато представя пред лицата, натоварени с общото управление общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260,⁷ външният одитор следва да комуникира как е планирал да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“. (Вж. параграф A23)

⁷ МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 15

Използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”

21. В случай че външният одитор планира да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, външният одитор следва да обсъди планираното използване на работата с тези лица, като база за координиране на съответните им дейности. (Вж. параграфи A24–A26)
22. Външният одитор следва да се запознае с докладите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, отнасящи се до работата на тези лица, която външният одитор планира да използва, за да придобие разбиране за естеството и обхвата на изпълнените от тях одиторски процедури и съответните констатации.
23. Външният одитор следва да изпълни достатъчни одиторски процедури върху работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, която външният одитор планира да използва, за да определи нейната адекватност за целите на одита, включително да оцени дали:
 - (а) работата на тези лица е била правилно планирана и изпълнена, дали върху нея е осъществен правилен надзор и преглед и дали е подходящо документирана;
 - (б) са били получени достатъчни и уместни доказателства, които да позволят на тези лица да направят разумни заключения; и
 - (в) заключенията, до които е достигнато, са подходящи при конкретните обстоятелства и дали докладите, изготвени от тези лица, са в съответствие с резултатите от извършената работа. (Вж. параграфи A27–A30)
24. Естеството и обхватът на одиторските процедури на външния одитор следва да са в отговор на оценката от страна на външния одитор на:
 - (а) това в каква степен се изискват преценки;
 - (б) оценения риск от съществени отклонения;
 - (в) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, подкрепят обективността на вътрешните одитори; и
 - (г) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията;⁸ (Вж. параграфи A27–A29)

като следва да включват и повторно изпълнение на известна част от работата. (Вж. параграф A30)

⁸ Вж. параграф 18.

25. Външният одитор следва да оцени също дали заключенията му относно лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ съгласно параграф 15 от настоящия МОС и определянето на естеството и обхвата на използване на работата на тези лица за целите на одита съгласно параграфи 18–19 от настоящия МОС остават подходящи.

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

Определяне дали вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита

26. Законодателството или нормативните разпоредби могат да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. В такъв случай, параграфи 27–35 и 37 не са приложими. (Вж. параграф А31)
27. В случай че използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие не е забранено от законодателството или нормативните разпоредби и външният одитор планира да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва да оцени наличието и значимостта на заплахите за обективността и нивото на компетентност на вътрешните одитори, които ще окажат това съдействие. Оценката на външния одитор на наличието и значимостта на заплахи за обективността на вътрешните одитори следва да включва проучващи запитвания до вътрешните одитори относно интереси и взаимовръзки, които биха могли да породят заплахата за тяхната обективност. (Вж. параграфи А32–А34)
28. Външният одитор не следва да използва вътрешен одитор за оказване на пряко съдействие, в случай че:
- (а) са налице съществени заплахи за обективността на този вътрешен одитор; или
 - (б) на вътрешния одитор липсва достатъчна компетентност да извърши набелязаната работа. (Вж. параграфи А32–А34)

Определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие

29. При определяне на естеството и обхвата на работата, която би могла да бъде възложена на вътрешните одитори, както и на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа, които са подходящи при конкретните обстоятелства, външният одитор следва да вземе под внимание:
- (а) степента, в която са необходими преценки при:

- (i) планирането и изпълнението на съответните одиторски процедури; и
 - (ii) оценяването на събраните одиторски доказателства;
- (б) оценения риск от съществени отклонения; и
- (в) оценката на външния одитор за наличието и значимостта на заплахи за обективността и за нивото на компетентност на вътрешните одитори, които ще оказват това съдействие. (Вж. параграфи A35–A39)
30. Външният одитор не следва да използва вътрешните одитори, които ще оказват пряко съдействие, за изпълнението на процедури, които:
- (а) са свързани с използване на съществени преценки при одита; (вж. параграф A19)
 - (б) се отнасят до оценени като по-високи рискове от съществени отклонения, когато преценката, която се изисква при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства, е повече от ограничена; (вж. параграф A38)
 - (в) се отнасят до работа, с която вътрешните одитори са били ангажирани и която вече е била, или ще бъде, докладвана до ръководството или лицата, натоварени с общо управление от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“; или
 - (г) се отнасят до решения, които външният одитор взема в съответствие с настоящия МОС по отношение на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ и използването на тяхната работа или пряко съдействие. (Вж. параграфи A35–A39)
31. След като е оценил по подходящ начин дали и в каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва, при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление на общия преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260,⁹ да комуникира естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, така че да се постигне взаимно разбиране, че това използване не е прекомерно при конкретните обстоятелства, отнасящи се до този ангажимент. (Вж. параграф A39)
- 32.** Външният одитор следва да оцени дали, използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие в планираната степен,

⁹ МОС 260, параграф 15

разгледано заедно с планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, няма да доведе до това външният одитор да не е достатъчно ангажиран с одита, като се има предвид изключителната отговорност на външния одитор за изразеното одиторско мнение.

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие

33. Преди да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие за целите на одита, външният одитор следва:
 - (а) да получи писмено потвърждение от упълномощен представител на предприятието, че на вътрешните одитори ще бъде позволено да следват указанията на външния одитор и че предприятието няма да се намесва в работата, която вътрешните одитори извършват за външния одитор; и
 - (б) да получи писмено потвърждение от вътрешните одитори, че те ще запазят, съгласно указанията на външния одитор, в конфиденциалност конкретните въпроси и ще уведомяват външния одитор за всяка заплаха за тяхната обективност.
34. Външният одитор следва да осъществява ръководство, надзор и преглед върху работата, извършвана от вътрешните одитори във връзка с ангажимента в съответствие с МОС 220.¹⁰ При това:
 - (а) естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа следва да отчитат, че вътрешните одитори не са независими от предприятието и да съответстват на резултатите от оценката на факторите, посочени в параграф 29 от настоящия МОС; и
 - (б) процедурите на преглед следва да включват по отношение на известна част от работата, извършвана от вътрешните одитори, обратно проследяване от страна на външния одитор до стоящите в основата одиторски доказателства.

Ръководството, надзорът и прегледът от страна на външния одитор върху работата, извършвана от вътрешните одитори, следва да са достатъчни, за да може външният одитор да бъде удовлетворен, че вътрешните одитори са получили достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, основаващи се на тази работа. (Вж. параграфи А40–А41)

35. При ръководството, надзора и прегледа на работата, извършвана от вътрешните одитори, външният одитор следва да запази повишено

¹⁰ МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*

внимание относно индикации, че оценките, направени от външния одитор съгласно параграф 27, вече не са подходящи.

Документация

36. В случай че външният одитор използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, външният одитор следва да включи в одиторската документация:
 - (а) оценката на:
 - (i) това дали организационният статут и съответните политики и процедури на тези лица подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори;
 - (ii) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията; и
 - (iii) това дали лицата, изпълняващи функцията прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството;
 - (б) естеството и обхвата на използваната работа и основанието за това решение; и
 - (в) одиторските процедури, изпълнени от външния одитор с цел оценяване адекватността на използваната работа.
37. В случай че външният одитор използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва да включи в одиторската документация:
 - (а) оценката на наличието и значимостта на заплахи за обективността на вътрешните одитори, както и за нивото на компетентност на вътрешните одитори, използвани за оказване на пряко съдействие;
 - (б) основанието за решението относно естеството и обхвата на работата, извършвана от вътрешните одитори;
 - (в) кой е осъществил преглед на извършената работа, както и датата и обхвата на този преглед в съответствие с МОС 230;¹¹
 - (г) писмените потвърждения, получени от упълномощения представител на предприятието и вътрешните одитори съгласно параграф 33 от настоящия МОС; и
 - (д) работните книжа, изготвени от вътрешните одитори, които са оказали пряко съдействие при ангажмента за одит.

¹¹ МОС 230 *Одиторска документация*

Приложение и други пояснителни материали

Определение на функцията „вътрешен одит“ (Вж. параграфи 2, 14(а))

- А1. Обикновено целите и обхватът на функцията „вътрешен одит“ включват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, на управлението на риска и на вътрешния контрол, като например следните:

Дейности, свързани с общото управление

- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ биха могли да оценяват процеса на общо управление по отношение на това доколко изпълнява целите, свързани с етиката и ценностите, управлението на резултатите от дейността и отговорността, комуникирането на информация относно риска и контрола с подходящите звена в организацията, както и ефективността на комуникацията между лицата, натоварени с общото управление, външните и вътрешни одитори и ръководството.

Дейности, свързани с управлението на риска

- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ биха могли да съдействат на предприятието, като идентифицират и оценяват значителните експозиции на риск и като допринасят за усъвършенстване управлението на риска и вътрешния контрол (включително ефективността на процесите на финансово отчитане).
- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ биха могли да изпълняват процедури с цел подпомагане на предприятието при разкриването на измами.

Дейности, свързани с вътрешния контрол

- Оценяване на вътрешния контрол. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, може да бъде възложена специална отговорност за извършване преглед на контролите, оценяване на тяхното функциониране и отправяне на препоръки за тяхното подобряване. Извършвайки тези дейности, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ изразяват сигурност относно контролите. Така например, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ биха могли да планират и изпълняват тестове или други процедури, с цел изразяване на сигурност пред ръководството и лицата, натоварени с общото управление, по

отношение на проектирането, внедряването и оперативната ефективност на вътрешния контрол, включително тези контроли, които имат отношение към одита.

- Проверка на финансовата и оперативна информация. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, може да бъде възложена задача да извършват преглед на средствата, използвани за идентифициране, признаване, оценяване, класифициране и отчитане на финансова и оперативна информация, както и да извършват специални проучвания по отделни позиции, включително подробно тестване на сделки и операции, салда и процедури.
- Преглед на оперативната дейност. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, може да бъде възложена задача да извършват преглед на икономическата същност, ефикасността и ефективността на оперативната дейност, включително нефинансовата дейност на предприятието.
- Преглед на спазването на законодателството и нормативните разпоредби. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, може да бъде възложена задача да извършват преглед на спазването на законодателството, нормативните разпоредби и други външни изисквания, а също и на политиката и указанията на ръководството и други вътрешни изисквания.

A2. Дейности, сходни с тези, изпълнявани от функцията „вътрешен одит“ биха могли да бъдат осъществявани от функции в рамките на предприятието с други наименования. Част или всички дейности на функцията „вътрешен одит“ биха могли да бъдат изнесени извън предприятието и възложени на доставчик на услуги, явяващ се трета страна. Нито наименованието на тази функция, нито това дали тя се осъществява от предприятието или от доставчик на услуги – трета страна, определят еднозначно дали външният одитор може да използва работата, извършвана от лицата, изпълняващи тази функция. По-скоро значение имат естеството на дейностите; степента, до която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, подкрепят обективността на вътрешните одитори; компетентността; и систематичният и дисциплиниран подход на тези лица. Позоваването в настоящия МОС на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, включват съответните дейности на други звена и лица или доставчици, явяващи се трета страни, притежаващи тези характеристики.

A3. Освен това, лицата в предприятието с оперативни и управленски задължения и отговорности извън звеното за вътрешен одит

обикновено биха били изправени пред заплахи за тяхната обективност, които биха попречили те да бъдат третираны като част от функцията „вътрешен одит“ за целите на настоящия МОС, независимо че биха могли да изпълняват контролни дейности, които могат да бъдат тествани в съответствие с МОС 330.¹² Поради тази причина, текущото наблюдение върху контролите, осъществявано от собственика-управител, не би било сметено за равносилно на функция „вътрешен одит“.

A4. Макар целите на функцията „вътрешен одит“ на предприятието и тези на външния одитор да се различават, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, могат да изпълняват процедури, сходни с тези, изпълнявани от външния одитор при одита на финансови отчети. Ако това е така, външният одитор може да използва тази функция за целите на одита по един или повече от следните начини:

- За да получи информация, която има отношение към оценката, която външният одитор прави за рисковете от съществени отклонения, дължащи се на грешка или измама. В това отношение, МОС 315 (преработен)¹³ изисква външният одитор да разбере естеството на отговорностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, статута на функцията в рамките на организацията и дейностите, които са изпълнени или ще бъдат изпълнени, както и да отправи проучващи запитвания до подходящи лица сред тези, които изпълняват функцията „вътрешен одит“ (ако предприятието разполага с такава функция); или
- Освен ако не е забранено или в известна степен ограничено от законодателството или нормативните разпоредби, външният одитор, след като направи подходяща оценка, може да реши да използва работата, която е била извършена от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, през съответния период, като частичен заместител на одиторските доказателства, които биха били получени пряко от външния одитор.¹⁴

В допълнение, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не забранява или ограничава това в известна степен, външният одитор може да използва вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор (наричано в настоящия МОС „пряко съдействие“).¹⁵

¹² Вж. параграф 10.

¹³ МОС 315 (преработен), параграф 6(а)

¹⁴ Вж. параграфи 15–25.

¹⁵ Вж. параграфи 26–35.

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”

Оценяване на функцията „вътрешен одит”

Обективност и компетентност (Вж. параграф 15(a)–(б))

- A5. Външният одитор използва професионална преценка, когато решава дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” може да бъде използвана за целите на одита, както и естеството и степента, в която работата на тези лица може да бъде използвана при конкретните обстоятелства.
- A6. Степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, подкрепят обективността на вътрешните одитори, както и нивото на компетентност на тези лица, са от особено важно значение, когато се определя дали при конкретните обстоятелства е целесъобразно да се използва работата на тези лица и ако това е така – по какъв начин и в каква степен да се използва тяхната работа.
- A7. Обективността означава способността тези задачи да бъдат изпълнявани, без да се позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да преобладават над професионалните преценки. Факторите, които биха могли да оказват влияние върху оценката на външния одитор включват:
- Дали организационният статут на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, включително техните правомощия и отговорност, подкрепят способността на тези лица да не са подвластни на предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица, които да преобладават над професионалните им преценки. Например, дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” докладват до лицата, натоварени с общото управление или до длъжностно лице с подходящи правомощия или в случай че докладват до ръководството – дали имат пряк достъп до лицата, натоварени с общо управление.
 - Дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” не са натоварени с влизащи в конфликт отговорности, например, дали имат управленски или оперативни задължения или отговорности, извън функцията „вътрешен одит”.
 - Дали лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор над трудовоправните решения, свързани с функцията „вътрешен одит”, например, определянето на целесъобразната политика по отношение на възнагражденията.

- Дали са налице някакви ограничения или ограничаващи свободата на действие условия, наложени на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, например, при комуникиране констатациите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ с външния одитор.
- Дали вътрешните одитори членуват в съответните професионални организации и тяхното членство ги задължава да спазват изискванията на приложимите професионални стандарти, отнасящи се до обективността или дали тяхната вътрешна политика постига същите цели.

A8. Компетентността на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ означава постигане и поддържане на познанията и уменията на функцията като цяло на ниво, позволяващо възлаганите задачи да бъдат изпълнявани с необходимото внимание и в съответствие с приложимите професионални стандарти. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху решението на външния одитор включват:

- Дали функцията „вътрешен одит“ е подходящо и целесъобразно обезпечена с ресурси, съответстващи на големината на предприятието и естеството на неговата дейност.
- Дали е налице установена политика за наемане на работа, обучение и възлагане на ангажименти за вътрешен одит на вътрешните одитори.
- Дали вътрешните одитори са преминали подходящо методологическо обучение и са постигнали професионализъм в областта на одита. Уместните критерии, които биха могли да бъдат взети под внимание от външния одитор при тази оценка включват, например, притежаваните от вътрешните одитори подходяща професионална квалификация и опит.
- Дали вътрешните одитори притежават необходимите познания, отнасящи се до финансовото отчитане на предприятието и приложимата обща рамка за финансово отчитане и дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ притежават необходимите умения (например, познания за конкретния отрасъл) за да извършват работа, свързана с финансовите отчети на предприятието.
- Дали вътрешните одитори са членове на съответните професионални организации, които ги задължават да спазват изискванията на приложимите професионални стандарти, включително изискванията за продължаващо професионално развитие.

- A9. Обективността и компетентността могат да бъдат разглеждани като намиращи се в непрекъсната връзка. Колкото повече организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, подкрепят обективността на вътрешните одитори и колкото по-високо е нивото на компетентност на тези лица, толкова по-вероятно е, че външният одитор ще може да използва работата им и то в повече области. От друга страна, организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, които подкрепят обективността на вътрешните одитори не могат да компенсират евентуална липса на достатъчна компетентност у тези лица. Равносилно, по-високото ниво на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, не може да компенсира организационен статут и политики и процедури, които не подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори.

Прилагане на систематичен и дисциплиниран подход (Вж. параграф 15(в))

- A10. Прилагането на систематичен и дисциплиниран подход към планирането, изпълнението, надзора, прегледа и документирането на дейностите отличава дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, от други контролни дейности по текущо наблюдение, които биха могли да бъдат извършвани в предприятието.
- A11. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху решение на външния одитор дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включват:
- Наличието, уместността и използването на документираните процедури или насоки за вътрешен одит, обхващащи области като оценка на риска, работни планове, документиране и отчитане, естеството и обхватът на които е съобразен с големината и конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.
 - Дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, разполагат с подходяща политика и процедури за контрол върху качеството, например, като тези политики и процедури в МСКК 1¹⁶ които биха били приложими по отношение на функцията „вътрешен одит“ (примерно, тези отнасящи се до лидерството, човешките ресурси и изпълнението на ангажимента) или изисквания за контрол върху качеството в стандарти, изготвени и въведени от съответните професионални организации на

¹⁶ Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

вътрешните одитори. Възможно е тези организации да установяват и други подходящи изисквания, например извършването на периодични външни оценки на качеството.

Обстоятелства, при които работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ не може да бъде използвана (Вж. параграф 16)

- A12. Оценката от страна на външния одитор относно това дали организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, относно нивото на компетентност на тези лица и това дали те прилагат систематичен и дисциплиниран подход, може да показва, че рисковете за качеството на работата на тези лица са значителни и следователно използването на каквато и да е част от работата им в качеството на одиторски доказателства не е уместно.
- A13. Разглеждането на факторите, посочени в параграфи A7, A8 и A11 от настоящия МОС, самостоятелно и взети като съвкупност, е важно, тъй като един отделен фактор често не е достатъчен, за да се направи заключение, че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, не може да бъде използвана за целите на одита. Например, организационният статут на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, е особено важен при оценяване на заплахите за обективността на вътрешните одитори. В случай че лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, докладват на ръководството, това би било счетено за значителна заплаха за обективността на тези лица, освен ако други фактори, като тези, описани в параграф A7 от настоящия МОС, взети заедно осигуряват достатъчни предпазни мерки, за да сведат заплахата до приемливо ниво.
- A14. В допълнение, Кодексът на СМСЕС¹⁷ посочва, че заплахата от преглед на собствената работа възниква, когато външният одитор приеме ангажимент да предостави услуги по вътрешен одит на клиент за одит и резултатите от тези услуги ще бъдат използвани при провеждане на одита. Това е така, защото съществува възможност екипът по ангажимента да използва резултатите от услугите по вътрешен одит, без да оцени по подходящ начин тези резултати или без да упражни същото ниво на професионален скептицизъм, какъвто би бил упражнен, когато работата по вътрешен одит се изпълнява от лица, които не са членове на фирмата. Кодексът на СМСЕС¹⁸ разглежда

¹⁷ Изготвеният от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) *Етичен кодекс на професионалните счетоводители* (Кодекс на СМСЕС), Раздел 290.199

¹⁸ Кодекс на СМСЕС, Раздел 290.195–290.200

забраните, които са приложими при определени обстоятелства, и заплахите и предпазните мерки, които могат да бъдат приложени за свеждане на заплахите до приемливо ниво при други обстоятелства.

Определяне естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана

Фактори, оказващи влияние върху определянето на естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана (Вж. параграфи 17–19)

- A15. След като външният одитор реши, че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ може да бъде използвана за целите на одита, първият въпрос, който възниква е дали планираното естество и обхват на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която е била извършена или е планирано да бъде извършена са подходящи с оглед цялостната стратегия на одита и одиторския план, които външният одитор е определил в съответствие с МОС 300.¹⁹
- A16. Примерите за работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана от външния одитор включват:
- Тестване на оперативната ефективност на контролите.
 - Процедури по същество, включващи ограничени преценки.
 - Наблюдение на инвентаризации.
 - Проследяване на сделки и операции през информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане.
 - Тестване за съответствие с регулаторни изисквания.
 - При определени обстоятелства, одити или прегледи на финансова информация на дъщерни предприятия, които не са съществени компоненти за групата (когато това не влиза в противоречие с изискванията на МОС 600).²⁰
- A17. Решението на външния одитор относно планираното естество и обхват на използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, ще бъде повлияно от оценката на външния одитор на степенята, в която организационният статут и съответните политики и процедури на тези лица адекватно подкрепят обективността на вътрешните одитори и нивото на компетентност на тези лица съгласно параграф 18 от настоящия МОС. В допълнение, при вземането на решение външният одитор се съобразява с това в каква степен са

¹⁹ МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*

²⁰ МОС 600 *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

необходими преценки при планирането, изпълнението и оценяването на тази работа и с оценения риск от съществени отклонения на ниво твърдения за вярност. Освен това, съществуват обстоятелства, при които външният одитор не може да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, за целите на одита, както това е посочено в параграф 16 от настоящия МОС.

Преценки при планирането и изпълненото на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях (Вж. параграфи 18(а), 30(а))

A18. Колкото повече са преценките, които е необходимо да бъдат направени при планиране и изпълнение на одиторските процедури и при оценяване на одиторските доказателства, толкова в по-голяма степен ще е необходимо външният одитор пряко да изпълни повече процедури в съответствие с параграф 18 от настоящия МОС, тъй като единствено използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, няма да предостави на външния одитор достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A19. Доколкото външният одитор носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение, външният одитор трябва да направи съществените преценки в ангажимента за одит в съответствие с параграф 18. Съществените преценки включват следното:

- оценяване на рисковете от съществени отклонения;
- оценяване достатъчността на изпълнените тестове;
- оценяване уместността на използването от ръководството на предположението за действащо предприятие;
- оценяване на значимите счетоводни приблизителни оценки; и
- оценяване адекватността на оповестяванията във финансовия отчет и други въпроси, оказващи влияние върху одиторския доклад.

Оценени рискове от съществени отклонения (Вж. параграф 18(б))

A20. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки и операции или оповестяване, колкото по-висок е оцененият риск на ниво твърдение за вярност, често толкова повече преценки се изискват при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При такива обстоятелства, външният одитор ще трябва да изпълни повече процедури пряко в съответствие с параграф 18 от настоящия МОС и следователно ще използва в по-малка степен работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Освен това, както е обяснено в МОС

200,²¹ колкото по-висок е оцененият риск от съществени отклонения, толкова по-убедителни ще трябва да бъдат одиторските доказателства, изисквани от външния одитор, и следователно външният одитор ще трябва да изпълни по-голяма част от работата пряко.

- A21. Както е обяснено в МОС 315 (преработен),²² съществените рискове изискват специално внимание от страна на одитора и следователно възможността външният одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, по отношение на съществените рискове ще бъде ограничена до процедури, които предполагат ограничени преценки. Освен това, когато рисковете от съществени отклонения са различни от ниски, използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, взето само по себе си, е малко вероятно да сведе одиторския риск до приемливо ниско ниво и да елиминира необходимостта външният одитор да изпълни някои тестове пряко.
- A22. Изпълнението на процедури в съответствие с настоящия МОС може да накара външния одитор да преразгледа оценката, която е направил по отношение на риска от съществени отклонения. В резултат, това може да окаже влияние върху решението на външния одитор дали да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, и дали е необходимо по-нататъшното прилагане на настоящия МОС.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 20)

- A23. В съответствие с МОС 260,²³ от външния одитор се изисква да комуникира с лицата, натоварени с общото управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита. Планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, представлява неразделна част от цялостната одиторска стратегия на външния одитор и следователно е уместно при разбирането на предложения одиторски подход от лицата, натоварени с общото управление.

Използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“

Обсъждане и координация с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ (Вж. параграф 21)

- A24. При обсъждането с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, на планираното използване на тяхната работа като база за координиране на

²¹ МОС 200, параграф A29

²² МОС 315 (преработен), параграф 4(д)

²³ МОС 260, параграф 15

съответните дейности, би могло да е полезно да се вземе предвид следното:

- Времето на изпълнение на тази работа.
- Естеството на извършената работа.
- Степента на обхващане използвана от одитора.
- Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, ниво или нива на същественост по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания) и нивото на същественост при изпълнението на одиторските процедури.
- Предложените методи за избор на обекти и размер на извадките.
- Документиране на извършената работа.
- Процедури за преглед и отчитане.

A25. Координацията между външния одитор и лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ е ефективно, когато например:

- Обсъждането се провежда на подходящи интервали в течение на целия период.
- Външният одитор информира лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ за съществените въпроси, които биха могли да ги касаят.
- Външният одитор е информиран и има достъп до съответните доклади на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ и е уведомен за всякакви съществени въпроси, които са станали известни на тези лица, когато тези въпроси биха могли да окажат влияние върху работата на външния одитор, така че външният одитор да може да прецени последствията от тези въпроси за ангажимента за одит.

A26. МОС 200²⁴ разглежда важността на планирането и изпълнението на одита от страна на одитора с професионален скептицизъм, включително запазването на повишено внимание към информация, която би могла да постави под въпрос надеждността на документацията и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Следователно, комуникацията с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, по време на целия ангажимент може да предостави възможност вътрешните одитори да насочат вниманието на външния

²⁴ МОС 200, параграфи 15 и A18

одитор към въпроси, които биха могли да окажат влияние върху неговата работа.²⁵ Тогава външният одитор ще е в състояние да вземе тази информация под внимание, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения. В допълнение, ако тази информация може да е индикация за повишен риск от съществени отклонения във финансовия отчет или да касае действителни случаи на измама или подозрения или твърдения за измама, външният одитор може да вземе това под внимание, когато идентифицира риска от съществени отклонения, дължащи се на измама, в съответствие с МОС 240.²⁶

Процедури за определяне адекватността на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” (Вж. параграфи 23–24)

- A27. Одиторските процедури на външния одитор върху работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, която външният одитор планира да използва, предоставят база за оценяване на цялостното качество на работата на тези лица и обективността, с която тя е извършена.
- A28. Процедурите, които външният одитор може да изпълни, за да оцени качеството на извършената работа и заключенията, до които са достигнали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, в допълнение към повторното изпълнение в съответствие с параграф 24, включват следното:
- Отправяне на проучващи запитвания към подходящи лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит”.
 - Наблюдение на процедури, осъществявани от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”.
 - Преглед на работната програма и работните книжа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”.
- A29. Колкото повече преценки се изискват, колкото по-висок е оцененият риск от съществени отклонения, колкото по-малко организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, или колкото по-ниско е нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията, толкова повече одиторски процедури трябва да бъдат изпълнени от външния одитор върху работата на тези лица, за да се подкрепи решението да се използва работата им за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение.

²⁵ МОС 315 (преработен), параграф A116

²⁶ МОС 315 (преработен), параграф A11 във връзка с МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

Повторно изпълнение (Вж. параграф 24)

A30. За целите на настоящия МОС, повторното изпълнение се отнася до независимото изпълнение от страна на външния одитор на процедури с цел проверка и потвърждение на заключенията, до които са достигнали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“. Тази цел може да бъде постигната посредством проверка на позиции, които вече са били проверени от тези лица, или в случаите, когато това не е възможно, същата цел би могла да бъде постигната посредством проверка на достатъчни други сходни позиции, които не са били проверени в действителност от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“. Повторното изпълнение осигурява по-убедителни доказателства относно адекватността на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ в сравнение с други процедури, които външният одитор би могъл да изпълни съгласно параграф A28. Макар да не е необходимо външният одитор да извършва повторно изпълнение във всяка една област от работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която се използва, повторно изпълнение в някаква степен се изисква върху работата на тези лица като цяло, която външният одитор планира да използва в съответствие с параграф 24. По-вероятно е външният одитор да се фокусира при повторното изпълнение в тези области, в които при планирането, изпълнението и оценяването на резултатите от одиторските процедури са направени повече преценки от страна на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, и в областите с по-висок риск от съществени отклонения.

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

Определяне дали вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита (Вж. параграфи 5, 26–28)

A31. В юрисдикции, в които законодателството или нормативна разпоредба забранява на външния одитор да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, уместно е одиторите на групата да преценят дали забраната се отнася и до одиторите на компоненти и ако случаят е такъв да адресират този въпрос в комуникацията с одиторите на компоненти.²⁷

A32. Съгласно посоченото в параграф A7 от настоящия МОС, обективността означава способност на безлязаната работа да бъде извършена, без да се позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да преобладават над професионалните преценки. При оценката на наличието и значимостта на заплахи за

²⁷ МОС 600, параграф 40(б)

обективността на даден вътрешен одитор, следните фактори биха могли да имат отношение към въпроса:

- Степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ подкрепят обективността на вътрешните одитори.²⁸
- Семейни или лични взаимовръзки с лице, работещо или отговорно за съставната част от предприятието, за която се отнася въпросната работа.
- Асоцииране на вътрешния одитор с подразделението или отдела от предприятието, за които се отнася въпросната работа.
- Съществени финансови интереси в предприятието, различни от трудово възнаграждение, при условия, съпоставими с тези, които са приложими по отношение на други служители на сходно ниво от йерархията на предприятието.

Материалите, публикувани от съответните професионални организации на вътрешните одитори, може да предоставят допълнителни полезни насоки.

- A33. Възможно е да съществуват също така обстоятелства, при които значимостта на заплахите за обективността на вътрешния одитор е такава, че не съществуват предпазни мерки, които биха могли да сведат заплахите до приемливо ниво. Така например, поради това, че адекватността на предпазните мерки се влияе от значимостта на работата в контекста на одита, параграф 30, подточки (а) и (б), забранява използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие във връзка с изпълнението на процедури, които включват използване на съществени преценки при одита или се отнасят до оценени като по-високи рискове от съществени отклонения, когато преценката, необходима при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства е повече от ограничена. Такъв би бил също така случай, когато въпросната работа поражда заплахата от преглед на собствената работа, поради което на вътрешните одитори се забранява да изпълняват процедури при обстоятелствата, описани в параграф 30, подточки (в) и (г).
- A34. При оценяване нивото на компетентност на вътрешния одитор, много от факторите, описани в параграф A8 от настоящия МОС, също биха могли да бъдат уместни, приложени в контекста на отделните вътрешни одитори и работата, която може да им е възложена.

²⁸ Вж. параграф A7.

Определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие (Вж. параграфи 29–31)

- A35. Параграфи A15–A22 от настоящия МОС предоставят подходящи насоки при определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори.
- A36. При определяне естеството на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, външният одитор внимава да ограничи тази работа до областите, които биха били подходящи за възлагане. Примерите за дейности и задачи, при които не би било подходящо да се използват вътрешни одитори за оказване на пряко съдействие, включват:
- Обсъждане на рискове от измама. Външният одитор обаче може да отправя проучващи запитвания до вътрешните одитори във връзка с рисковете от измама в организацията в съответствие с МОС 315 (преработен).²⁹
 - Вземане на решение за необявени предварително одиторски процедури, съгласно изложеното в МОС 240.
- A37. Аналогично, доколкото в съответствие с МОС 505³⁰ от външния одитор се изисква да запазва контрол върху исканията за потвърждения от външни източници и да оценява резултатите от процедурите на получаване на потвърждение от външни източници, не би било целесъобразно тези отговорности да се възлагат на вътрешните одитори. Вътрешните одитори обаче могат да оказват съдействие при комплектоването на информацията, която е необходима, за да може външният одитор да разреши случаите на изключения в отговорите на исканията за потвърждение.
- A38. Това, в каква степен се използва преценка, както и рискът от съществени отклонения също имат отношение към определянето на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие. Така например, при обстоятелства, при които оценяването на вземанията е преценено като област с повишен риск, външният одитор би могъл да възложи проверката на точността на възрастовия анализ на вземанията на вътрешен одитор, оказващ пряко съдействие. Поради това обаче, че оценката на адекватността на провизията на базата на възрастовия анализ би включвала преценка, която е повече от ограничена, не би било целесъобразно тази

²⁹ МОС 315 (преработен), параграф 6(а)

³⁰ МОС 505 *Потвърждения от външни източници*, параграфи 7 и 16

процедура да бъде възложена на вътрешния одитор, оказващ пряко съдействие.

- A39. Независимо от ръководството, надзора и прегледа, извършвани от външния одитор, прекомерното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие би могло да повлияе върху това как се възприема независимостта на ангажимента за външен одит.

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие (Вж. параграф 34)

- A40. Доколкото лицата в звеното за вътрешен одит не са независими от предприятието, както това се изисква от външния одитор при изразяване на мнение относно финансовия отчет, ръководството, надзорът и прегледът, които осъществява външният одитор върху работата, извършвана от вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие, по принцип ще бъдат от различно естество и в по-голям обем, отколкото ако тази работа би била извършена от членове на екипа за ангажимента.
- A41. При осъществяване на ръководство над вътрешните одитори, външният одитор може, например, да напомни на вътрешните одитори да предоставят на вниманието на външния одитор проблемните въпроси от счетоводно и одиторско естество, идентифицирани по време на одита. При извършване на преглед върху работата, изпълнявана от вътрешните одитори, съображенията на външния одитор включват това дали получените доказателства са достатъчни и уместни при конкретните обстоятелства, както и дали подкрепят заключенията, до които е достигнато.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 620**ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА ОДИТОРА**

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Отговорност на одитора за одиторското мнение	3
Дата на влизане в сила	4
Цели	5
Определения	6
Изисквания	
Определяне на необходимостта от експерт на одитора	7
Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури	8
Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора.....	9
Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора	10
Споразумение с експерта на одитора	11
Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща.....	12-13
Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад	14-15
Приложение и друг пояснителен материал	
Определение за експерт на одитора	A1-A3
Определяне на необходимостта от експерт на одитора	A4-A9

ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА ОДИТОРА

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури A10-A13

Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора..... A14-A20

Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора

..... A21-A22

Споразумение с експерта на одитора A23-A31

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща..... A32-A40

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад A41-A42

Приложение: Допълнителни въпроси, свързани със споразумението между одитора и външния експерт на одитора

Международен одиторски стандарт (МОС) 620 „Ползване работата на експерт на одитора” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора във връзка с работата на лице или фирма в области на експертни умения, различни от счетоводството или одита, когато тази работа се използва, за да помогне на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.
2. Този МОС не разглежда:
 - (а) ситуации, при които екипът по ангажимента включва член или се консултира с лице или фирма с експертни умения в определена област на счетоводство или одит, които се разглеждат в МОС 220 ¹;
 - (б) използването от страна на одитора на работата на лице или фирма, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводството или одита, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ при изготвянето на финансовия отчет от страна на предприятието (експерт на ръководството), които ситуации се разглеждат в МОС 500 ².

Отговорност на одитора за одиторското мнение

3. Одиторът носи едноличната отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява поради използването от страна на одитора на работата на експерт на одитора. Независимо от това, ако одиторът, използващ работата на експерт на одитора, при прилагането на този МОС заключи, че работата на този експерт е подходяща за целите на одитора, той може да приеме констатациите на този експерт или неговите заключения в областта на познание на експерта като уместни одиторски доказателства.

Дата на влизане в сила

4. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

5. Целите на одитора са:

¹ МОС 220 „Контрол върху качеството на одити на финансови отчети”, параграфи A10, A20-A22.

² МОС 500 „Одиторски доказателства”, параграфи A34 – A48.

- (а) да определи дали да използва работата на експерт на одитора; и
- (б) ако използва работата на експерт на одитора, да определи дали тази работа е подходяща за неговите цели.

Определения

6. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:
- (а) „Експерт на одитора” – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник³ или служител, включително временно нает служител, на фирмата на одитора или на фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора. (вж. параграфи А1 – А3)
 - (б) „Експертни умения” – умения, познания и опит в конкретна област.
 - (в) „Експерт на ръководството” – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ на предприятието за изготвянето на финансовия отчет.

Изисквания

Определяне на необходимостта от експерт на одитора

7. Ако експертните умения в област, различна от счетоводство или одит, са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът определя дали да използва работата на експерт на одитора. (вж. параграфи А4-А9)

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури

8. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури във връзка с изискванията в параграфи 9-13 на този МОС, ще бъдат различни в зависимост от конкретните обстоятелства. При определянето на естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури, одиторът взема под внимание въпроси, като:
- (а) естество на въпроса, до който се отнася работата на експерта;

³ „Съдружник” и „фирма” трябва да се разглеждат като отнасящи се до техните еквиваленти в публичния сектор, когато това е уместно.

- (б) рисковете от съществени отклонения* във въпроса, до който се отнася работата на експерта;
- (в) значимостта на работата на този експерт в контекста на одита;
- (г) познанията на одитора и опита му от предишна работа, изпълнена от този експерт; и
- (д) дали този експерт е обект на политиката и процедурите за контрол върху качеството на одиторската фирма. (вж. параграфи A11 – A13)

Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора

- 9. Одиторът оценява дали експертът на одитора разполага с необходимите компетентност, способности и обективност за целите на одитора. В случая на външен експерт на одитора, оценката на обективността включва отправянето на запитвания относно интереси и взаимоотношения, които могат да създадат заплахата за обективността на този експерт. (вж. параграфи A14 – A20)

Получаване на разбиране за областта на специални умения, познания и опит на експерта на одитора

- 10. Одиторът получава достатъчно разбиране за областта на експертните умения на експерта на одитора, което да позволи на одитора да: (вж. параграфи A21 – A22)
 - (а) определи естеството, обхвата и целите на работата на този експерт за целите на одитора; и
 - (б) оцени доколко тази работа е подходяща за целите на одитора.

Споразумение с експерта на одитора

- 11. Одиторът договаря писмено когато е уместно, следните въпроси с експерта на одитора: (вж. параграфи A23 – A26)
 - (а) естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; (вж. параграф A27)
 - (б) съответните роли и отговорности на одитора и този експерт; (вж. параграфи A28 – A29)

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

(в) естеството, времето на извършване и обхвата на комуникацията между одитора и този експерт, включително формата на всеки доклад, който трябва да бъде предаден от този експерт; и (вж. параграф А30)

(г) необходимостта експертът на одитора да спазва изискванията за поверителност. (вж. параграф А31)

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща

12. Одиторът оценява доколко работата на експерта на одитора е подходяща за неговите цели, в това число: (вж. параграф А32)

(а) съответствието и обосноваността на констатациите или заключенията на този експерт, и тяхната последователност с други одиторски доказателства; (вж. параграфи А33 – А34)

(б) дали работата на този експерт включва използването на съществени предположения и методи, съответствието и обосноваността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А35 – А37)

(в) дали работата на този експерт включва използването на първични данни, които са съществени за работата на този експерт, съответствието, пълнотата и точността на тези първични данни. (вж. параграфи А38 – А39)

13. Ако одиторът определи, че работата на експерта на одитора не е подходяща за неговите цели, одиторът : (вж. параграф А40)

(а) съгласува с този експерт естеството и обхвата на допълнителната работа, която трябва да бъде изпълнена от експерта; и

(б) изпълнява допълнителни одиторски процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства.

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад

14. Одиторът не се позовава на работата на експерта на одитора в одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако не е задължен по закон или разпоредба да направи това. Ако такова позоваване се изисква съгласно закон или разпоредба, одиторът посочва в одиторския доклад, че това позоваване не намалява неговата отговорност за одиторското мнение. (вж. параграф А41)

15. Ако одиторът направи позоваване на работата на експерт на одитора в одиторския доклад, тъй като това позоваване е уместно за получаването на разбиране за модификация в одиторското мнение, одиторът посочва в одиторския доклад, че това позоваване не намалява неговата отговорност за това мнение. (вж. параграф А42)

Приложение и друг пояснителен материал**Определение за експерт на одитора (вж. параграф 6(а))**

A1. Експертните умения в област, различна от счетоводството или одита, може да включват експертни умения във връзка с такива въпроси, като:

- оценката на съставни финансови инструменти, земя и сгради, машини и съоръжения, бижута, произведения на изкуството, антики, нематериални активи, придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинации, и активи, които може да са се обезценили;
- актюерски изчисления на пасиви, свързани със застрахователни договори или планове за доходи на персонала;
- прогнозни оценки на запаси от нефт и газ;
- оценка на екологични задължения и разходи за почистване на обекти;
- тълкуване на договори, закони и правилници;
- анализ на сложни или необичайни въпроси, свързани със спазването на данъчното законодателство.

A2. В много случаи разграничението между експертните умения в областта на счетоводството или одита, и експертните умения в друга област, ще бъде пряко, дори когато е свързано със специализирана област на счетоводството или одита. Например, лице с експертни умения в прилагането на методи за счетоводно отчитане на отсрочени данъци често може да бъде лесно разграничено от експерт по данъчно право. Първият не е експерт за целите на този МОС, тъй като притежава експертни умения в областта на счетоводството; вторият е експерт за целите на този МОС, тъй като притежава експертни умения в областта на правото. Подобно разграничение може да бъде направено и в други области, например, между експертни умения в методите на отчитане на финансови инструменти и експертни умения в комплексното моделиране за целите на оценяването на финансови инструменти. В някои случаи обаче, особено такива, свързани с новопоявяващата се област на експертни умения в областта на счетоводството или одита, разграничението между специализираните области на счетоводство или одит и експертните умения в друга област, ще бъде въпрос на професионална преценка. Приложимите професионални правила и стандарти в областта на образованието и изискванията за компетентност на счетоводители и одитори може да помогнат на одитора при формирането на такава преценка⁴.

⁴ Например Международен стандарт по образование 8 „Изисквания за компетентност на професионалистите в областта на одита” може да бъде от помощ.

А3. Необходимо е да се приложи преценка, когато се разглежда как изискванията на този МОС се влияят от факта, че експертът на одитора може да бъде или лице, или фирма. Например, когато се оценяват компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, това може да бъде ситуацията, при която експертът е фирма, която одиторът е използвал преди това, но в същото време одиторът да няма предишен опит с индивидуалния експерт, назначен от фирмата за целите на конкретния ангажимент; или точно обратната ситуация, а именно одиторът да познава работата на отделния експерт, но не и на фирмата, в която този експерт работи. И в двата случая, както личните качества на лицето, така и управленските характеристики на фирмата (като например системите за контрол върху качеството, които фирмата прилага), могат да бъдат от значение за оценката на одитора.

Определяне на необходимостта от експерт на одитора (вж. параграф 7)

А4. Експертът на одитора може да бъде необходим, за да му съдейства в едно или повече от следните:

- получаване на разбиране за предприятието и за средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол;
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения;
- определяне и прилагане на цялостни отговори, които да обхванат рисковете на ниво финансов отчет;
- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност, което включва тестове на контрола или процедури по същество;
- оценяване на достатъчността и целесъобразността на одиторските доказателства, получени при формирането на мнение върху финансовия отчет.

А5. Рисковете от съществени отклонения могат да се увеличат, когато ръководството се нуждае от експертни умения в област, различна от счетоводството, за да изготви финансовия отчет, например поради факта, че това може да сочи известна степен на сложност или защото ръководството може да не притежава познания в тази област на експертни умения. Ако при изготвянето на финансовия отчет ръководството не притежава необходимите експертни умения за обхващането на тези рискове може да се използва експерт на ръководството. Подходящи контроли, включително контроли, свързани с работата на експерта на ръководството, ако има такъв, също могат да намалят рисковете от съществени отклонения.

А6. Ако изготвянето на финансов отчет включва използването на експертни умения в област, различна от счетоводството, одиторът, който притежава квалификация в областта на счетоводството и одита, може да не притежава необходимите експертни умения, за да извърши одит на този финансов отчет. Съдружникът, отговорен за ангажимента, трябва да бъде удовлетворен, че екипът по ангажимента, както и всякакви експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, заедно притежават подходящата компетентност и способности, за да изпълнят одиторския ангажимент⁵. Нещо повече, от одитора се изисква да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента⁶. Определянето от страна на одитора дали да ползва работата на експерт на одитора, и ако да, кога и в каква степен, помага на одитора при изпълнението на тези изисквания. С напредъка на одита, или когато ситуацията се промени, може да се наложи одиторът да промени по-рано решенията за ползването на работата на експерт на одитора.

А7. Одитор, който не е експерт в дадена област, различна от счетоводство или одит, може независимо от това да бъде в състояние да получи достатъчно разбиране за тази област, за да извърши одита без експерт на одитора. Разбирането може да се получи, например, чрез:

- опит в одиторски фирми, които изискват такива експертни умения при подготовката на техните финансови отчети;
- образование или професионално развитие в конкретната област. Това може да включва официални курсове или дискусии с лица, притежаващи експертни умения в съответната област, за целите на повишаване на собствените възможности на одитора да се справи с въпросите от тази област. Тези дискусии се различават от консултация с експерт на одитора относно конкретни ситуации, установени във връзка с ангажимента, когато на този експерт са представени всички уместни факти, които ще позволят на експерта да предостави информирана консултация по конкретния въпрос⁷;
- дискусия с одитори, които са изпълнявали подобни ангажименти.

А8. В други случаи обаче одиторът може да определи, че е необходимо, или може да избере, да ползва експерт на одитора, който да му съдейства при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Допълнителните въпроси, които са от значение при вземането на решение дали да се използва експерт на одитора, могат да включват следните:

- дали ръководството е използвало експерт на ръководството при изготвянето на финансов отчет (вж. параграф А9);

⁵ МОС 220, параграф 14.

⁶ МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети”, параграф 7(д).

⁷ МОС 220, параграф А21.

- естеството и значимостта на въпроса, включително неговата сложност;
- рисковете от съществени отклонения във въпроса;
- очакваното естество на процедурите в отговор на идентифицираните рискове, включително познанията и опита на одитора относно работата на експертите във връзка с тези въпроси, както и наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства.

A9. Когато ръководството е използвало експерт на ръководството при изготвянето на финансов отчет, решението на одитора дали да използва експерт на одитора може да бъде повлияно и от такива фактори, като:

- естество, обхват и цели на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е назначен от предприятието или е страна, ангажирана от него за предоставянето на конкретни услуги;
- обхватът, в който ръководството може да упражнява контрол или да влияе върху работата на експерта на ръководството;
- компетентността и способностите на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е обект на стандартите за техническо изпълнение или други професионални или браншови изисквания;
- всякакви контроли в рамките на предприятието върху работата на експерта на ръководството.

МОС 500⁸ включва изисквания и насоки относно ефекта на компетентността, способностите и обективността на експертите на ръководството върху надеждността на одиторските доказателства.

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури (вж. параграф 8)

A10. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури във връзка с изискванията на параграфи 9-13 от този МОС, ще варират в зависимост от обстоятелствата. Например, посочените по-долу фактори могат да са сигнал за необходимост от прилагането на различни или по-обширни процедури, отколкото би било необходимо при други обстоятелства:

- работата на експерта на одитора е свързана със съществен въпрос, който включва субективни и комплексни преценки;
- одиторът преди това не е използвал работата на експерта на одитора и няма предишни познания относно компетентността, способностите и обективността на този експерт;

⁸ МОС 500, параграф 8.

- експертът на одитора изпълнява процедури, които са неразделна част от одита, вместо да бъде консултиран, за да даде съвет по отделен въпрос;
- експертът е външен експерт на одитора и поради това не е обект на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството.

Политика и процедури на одиторската фирма за контрол върху качеството (вж. параграф 8(д))

A11. Вътрешният експерт на одитора може да бъде съдружник или служител, включително част от временния персонал в одиторската фирма, поради което е обект на политиката и процедурите за контрол върху качеството на тази фирма в съответствие с МСКК 1⁹ или националните изисквания, които са поне толкова силни¹⁰. Съответно, вътрешният експерт на одитора може да бъде съдружник или служител, включително част от временния персонал, на фирма, част от верига от фирми, която може да споделя обща политика и процедури за контрол върху качеството с одиторската фирма.

A12. Външният експерт на одитора не е член на екипа по ангажимента и не е обект на политика и процедури за контрол върху качеството в съответствие с МСКК 1¹¹. При някои юрисдикции обаче, закон или разпоредба могат да изискват външният експерт на одитора да бъде разглеждан като член на екипа по ангажимента и съответно, той може да бъде обект на приложимите етични, включително на тези, свързани с независимостта и други професионални изисквания, както е определено от този закон или разпоредба.

A13. Екипите по ангажименти имат право да разчитат на системата за контрол върху качеството на фирмата, освен ако информацията, предоставена от фирмата или други лица, сочи друго¹². Обхватът на това упование ще бъде различен в зависимост от обстоятелствата и може да се отрази върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури във връзка с такива въпроси, като:

- компетентност и способности, чрез програми за набиране на персонал и обучение;
- обективност. Вътрешните експерти на одитора са обект на приложимите етични изисквания, включително на тези, свързани с независимостта;

⁹ МСКК 1 „Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги”, параграф 12 (е).

¹⁰ Вж. МОС 220, параграф 2.

¹¹ МСКК 1, параграф 12(е).

¹² МОС 220 , параграф 4.

- оценката на одитора доколко работата на неговия експерт е подходяща. Например, програмите за обучение на фирмата могат да осигурят за вътрешните експерти на одитора подходящо разбиране за взаимната връзка между техните експертни умения и одиторския процес. Упованието върху такова обучение и други фирмени процеси, като например протоколи за определяне обхвата на работа на вътрешните експерти на одитора, може да окаже влияние върху естеството, времето на провеждане и обхвата на одиторските процедури за оценка на това, доколко работата на експерта на одитора е подходяща.
- спазването на регулаторните и правни изисквания, чрез процеса на текущо наблюдение;
- споразумение с експерта на одитора.

Това упование не намалява отговорността на одитора да изпълни изискванията на този МОС.

A14. Компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора са фактори, които оказват съществено влияние върху това, дали работата на експерта на одитора ще бъде подходяща за целите на одитора. Компетентността се отнася до характера и нивото на експертни умения на експерта на одитора. Способността се отнася до възможностите на експерта на одитора да приложи тази компетентност при конкретните обстоятелства на ангажимента. Фактори, които оказват влияние върху способността, могат да включват, например, географско местоположение и наличие на достатъчно време и ресурси. Обективността се отнася до възможните ефекти, които предубедеността, конфликтът на интереси или влиянието на други лица, могат да оказат върху професионалната или икономическата преценка на експерта на одитора.

A15. Информацията относно компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора може да бъде получена от различни източници, като например:

- личен опит от предишна работа на този експерт;
- дискусии с този експерт;
- дискусии с други одитори или други лица, които са запознати с работата на този експерт;
- познания за квалификацията на този експерт, членството му в професионална организация или браншова асоциация, лиценз да извършва съответната дейност, или други форми на външно признание;
- публикации или книги, чийто автор е този експерт;

- политиката и процедурите на одиторската фирма за контрол върху качеството (вж. параграфи A11 – A13).

A16. Въпросите, свързани с оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, включват дали работата на експерта е предмет на технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, например, етични стандарти и други изисквания, произтичащи от членство в професионална организация или браншова асоциация, стандарти за акредитация на лицензиращ орган или изисквания, наложени от закон или разпоредба.

A17. Други въпроси, които могат да са уместни, включват:

- доколко компетентността на експерта на одитора е подходяща от гледна точка на въпроса, за който ще бъде използвана работата на този експерт, включително всякакви области на специализация в рамките на областта на този експерт. Например, даден актюер може да специализира в областите на имуществено застраховане и застраховки срещу злополука, но да разполага с незначителни експертни умения относно изчисляването на пенсии.
- компетентността на експерта на одитора във връзка с приложимите счетоводни и одиторски изисквания, например, познаване на използваните предположения и методи, включително модели, когато е уместно, които съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- дали неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени в резултат от одиторските процедури сочат, че може да е необходимо първоначалната оценка на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора да бъдат преоценени с напредъка на одита.

A18. Широк обхват от ситуации може да представлява заплахата за обективността, например, заплахи, свързани със собствен интерес, застъпничество, близки отношения, преглед на собствената дейност и заплашване. Предпазните мерки могат да елиминират или намалят тези заплахи, и могат да бъдат създадени от външни структури (например, от професията на експерта на одитора, законодателен акт или разпоредба), или от работната среда на експерта на одитора (например, политика и процедури за контрол върху качеството). Също така, може да има и предпазни мерки, които са специфични за одиторския ангажимент.

A19. Оценката на значимостта на заплахите за обективността и определянето дали е налице необходимост от предпазни мерки може да зависят от ролята на експерта на одитора и значимостта на неговата работа в контекста на одита. Може да има някои обстоятелства, при които предпазните мерки не могат да намалят заплахите до приемливо ниво, например, ако предложеният експерт на

одитора е лице, което е изпълнявало съществена роля при изготвянето на информацията, която е обект на одита, тоест, ако експертът на одитора е експерт и на ръководството.

A20. Когато се оценява обективността на външен експерт на одитора може да бъде уместно да:

(а) се отправи запитване към предприятието за всякакви известни интереси или взаимоотношения, които предприятието има с външния експерт на одитора, които могат да окажат влияние върху обективността на този експерт;

(б) се обсъдят с този експерт всякакви приложими предпазни мерки, включително всякакви професионални изисквания, които се отнасят до този експерт; и да се оцени дали предпазните мерки са достатъчни, за да намалят заплахите до приемливо ниво. Интересите и взаимоотношенията, които може да бъде уместно да бъдат обсъдени с експерта на одитора, включват следните:

- финансови интереси;
- бизнес и лични взаимоотношения;
- предоставяне на други услуги от експерта, включително от фирмата, когато външният експерт е фирма.

В някои случаи може да бъде подходящо за одитора да получи писмени изявления от външния експерт на одитора за всякакви интереси или взаимоотношения с предприятието, за които експертът знае.

Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора (вж. параграф 10)

A21. Одиторът може да получи разбиране за областта на експертни умения на неговия експерт посредством средствата, описани в параграф A7, или чрез дискусии с този експерт.

A22. Аспекти на областта на експерта на одитора, които имат отношение към получаването на разбиране от страна на одитора, включват:

- дали областта на този експерт съдържа сфери на специализация, които са уместни за одита (вж. параграф A17);
- дали се прилагат някакви професионални или други стандарти, и регулаторни или правни изисквания;
- какви предположения и методи, включително модели, когато е уместно, се използват от експерта на одитора, и дали те са общоприети в областта на този експерт и подходящи за целите на финансово отчитане;

- естеството на вътрешната и външната информация или данни, които експертът на одитора използва.

Споразумение с експерта на одитора (вж. параграф 11)

A23. Естеството, обхватът и целите на работата на експерта на одитора могат да се различават съществено в различните ситуации, както могат да се различават и съответните роли и отговорности на одитора и на неговия експерт, и естеството, времето на провеждане и обхвата на комуникациите между одитора и неговия експерт. Поради това е необходимо тези въпроси да бъдат договорени между одитора и неговия експерт, независимо дали експертът е външен или вътрешен експерт на одитора.

A24. Въпросите, посочени в параграф 8, могат да се отразят върху нивото на детайлност и формалност на споразумението между одитора и неговия експерт, включително дали е уместно това споразумение да бъде изразено в писмена форма. Например посочените по-долу фактори могат да сочат необходимостта от по-подробно споразумение, отколкото иначе би било необходимо, или от споразумение, което да бъде оформено писмено:

- експертът на одитора ще има достъп до чувствителна или поверителна информация на предприятието;
- съответните роли или отговорности на одитора и неговия експерт се различават от обичайно очакваните от тях;
- прилагат се правни или регулаторни изисквания на множество юрисдикции;
- въпросът, до който се отнася работата на експерта на одитора, е изключително сложен;
- одиторът не е използвал преди това работа, извършена от този експерт;
- по-големият обхват на работа на експерта на одитора и нейната значимост в контекста на одита.

A25. Споразумението между одитора и неговия външен експерт често е във формата на писмо за поемане на ангажимент. Приложението изброява въпросите, които одиторът може да вземе под внимание за включване в такова писмо за поемане на ангажимент, или в някаква друга форма на споразумение с външния експерт на одитора.

A26. Когато няма писмено споразумение между одитора и неговия експерт, доказателства за споразумението могат да бъдат включени, например, във:

- меморандум за планиране или свързани с това работни книжа, като например одиторска програма;

- политиката и процедурите на одиторската фирма. В случай на вътрешен експерт на одитора, установените политика и процедури, на които този експерт е обект, могат да включват конкретна политика и процедури, свързани с неговата работа. Обхватът на документацията в работните книжа на одитора зависи от естеството на тези политики и процедури. Например в работните книжа може да не се изисква никаква документация, ако одиторската фирма разполага с подробни протоколи, обхващащи ситуациите, при които се използва работата на този експерт.

Естество, обхват и цели на работата (вж. параграф 11(а))

A27. Често при договарянето на естеството, обхвата и целите на работата на експерта на одитора може да е уместно да се включи дискусия относно всякакви приложими технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, към които експертът ще се придържа.

Съответни роли и отговорности (вж. параграф 11(б))

A28. Споразумението за съответните роли и отговорности на одитора и неговия експерт може да включва:

- дали одиторът или неговият експерт ще извършат подробно тестване на първичните данни;
- съгласие за одитора да обсъди констатациите или заключенията на експерта на одитора с предприятието и с други лица, и да включи детайли за констатациите или заключенията на този експерт в модифицирания одиторски доклад, ако е необходимо (вж. параграф A42);
- всякакви договорености за уведомяване на експерта на одитора относно заключенията на одитора, касаещи работата на експерта.

Работни книжа

A29. Споразумението за съответните роли и отговорности на одитора и неговия експерт може да включва и договорености за достъпа до, и запазването на, работните книжа на другия. Когато експертът на одитора е член на екипа по ангажимента, работните книжа на този експерт формират част от одиторската документация. Предмет на всякаква договореност в обратния смисъл, работните книжа на външните експерти на одитора са тяхна собственост и не формират част от одиторската документация.

Комуникация (вж. параграф 11(в))

A30. Ефективната двустранна комуникация улеснява подходящото интегриране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на експерта на одитора в останалата работа по одита, и подходящата

модификация на целите на експерта на одитора в хода на одита. Например, когато работата на експерта на одитора е свързана със заключенията на одитора за даден съществен риск, могат да бъдат подходящи както формален писмен доклад при приключването на работата на този експерт, така и устни доклади в хода на одита. Идентифицирането на конкретните съдружници или служители, които осъществяват връзката с експерта на одитора, и процедурите за комуникация между този експерт и предприятието, подпомагат навременната и ефективна комуникация, особено при по-големи ангажименти.

Поверителност (вж. параграф 11(г))

A31. Необходимо е разпоредбите за поверителност на съответните етични изисквания, които се прилагат по отношение на одитора, да се прилагат и по отношение на неговия експерт. Закон или разпоредба могат да въведат допълнителни изисквания. Предприятието също може да поиска договарянето на специфични разпоредби за поверителност с външни експерти на одитора.

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща (вж. параграф 12)

A32. Оценка на одитора на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, познаването на областта на специални умения, познания и опит на експерта на одитора, както и на характера на работата, изпълнявана от експерта на одитора, оказват влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури за оценяване доколко работата на този експерт е подходяща за целите на одитора.

Констатации и заключения на експерта на одитора (вж. параграф 12(а))

A33. Специфичните процедури за оценяване доколко работата на този експерт е подходяща за целите на одитора може да включват:

- запитвания на експерта на одитора;
- преглед на работните книжа и доклади на експерта на одитора;
- потвърждаващи процедури, като например:
 - наблюдение над работата на експерта на одитора;
 - проверка на публикувани данни, като например статистически отчети от уважавани, достоверни източници;
 - потвърждаване на съответните въпроси с трети лица;
 - изпълнение на детайлни аналитични процедури; и
 - повторно извършване на изчисленията.
- обсъждане с друг експерт с подходящи експертни умения, когато, например, констатациите или заключенията на експерта на одитора не съответстват на останалите одиторски доказателства;

- обсъждане доклада на експерта на одитора с ръководството.

A34. Съответните фактори, когато се оценява уместността и обосноваността на констатациите или заключенията на експерта на одитора, независимо дали са под формата на доклад или в друга форма, могат да включват дали те са:

- представени по начин, който съответства на всякакви стандарти на професията или отразява на експерта на одитора;
- ясно изразени, включително с препратка към целите, договорени с одитора, обхвата на извършената работа и приложените стандарти;
- на база подходящ период и дали вземат под внимание последващи събития, когато това е уместно;
- предмет на някакви резерви, ограничения или рестрикции относно използването им, и ако да, дали това има някакви ефекти за одитора; и
- на база подходящи съображения за грешки или отклонения, установени от експерта на одитора.

Предположения, методи и първични данни

Предположения и методи (вж. параграф 12(б))

A35. Когато работата на експерта на одитора е да оцени основни предположения и методи, включително модели, когато е уместно, използвани от ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки, процедурите на одитора ще бъдат насочени основно към оценяване дали експертът на одитора е прегледал по подходящ начин тези предположения и методи. Когато работата на експерта на одитора е да направи одиторски избор на приблизителна оценка или одиторски диапазон за целите на сравнението с тези на ръководството, процедурите на одитора могат да бъдат насочени основно към оценяването на предположенията и методите, включително моделите, когато е уместно, използвани от експерта на одитора.

A36. МОС 540¹³ разглежда предположенията и методите, използвани от ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки, включително използването в някои случаи на тясно специализирани, разработени от предприятието модели. Въпреки че разглеждането е в контекста на получаването от страна на одитора на достатъчни и уместни одиторски доказателства за предположенията и методите на ръководството, то може да помогне на одитора при оценяването на предположенията и методите и на експерта на одитора.

¹³ МОС 540 „Одит на счетоводни приблизителни оценки, включително счетоводни приблизителни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”, параграфи 8, 13 и 15.

A37. Когато работата на експерта на одитора е свързана с използването на съществени предположения и методи, факторите, свързани с оценката на одитора на тези предположения и методи, включват дали те са:

- общоприети в рамките на областта на експерта на одитора;
- съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- зависими от използването на специализирани модели; и
- съответстват на тези на ръководството, а ако не съответстват, причината за, и ефекта от, разликите.

Първични данни, използвани от експерта на одитора (вж. параграф 12(в))

A38. Когато работата на експерта на одитора включва използването на първични данни, които са от съществено значение за работата на този експерт, процедури, като изброените по-долу, могат да бъдат използвани за тестването на тези данни:

- потвърждаване произхода на данните, включително получаване на разбиране за, и когато е уместно, тестване на, вътрешните контроли върху данните и, когато е уместно, тяхното прехвърляне към експерта;
- преглед на данните за пълнота и вътрешна последователност.

A39. В много случаи одиторът може да тества първичните данни. В други случаи обаче, когато естеството на използваните от експерта на одитора първични данни е тясно специализирано във връзка с областта на експерта, този експерт може да тества първичните данни. Ако експертът на одитора е тествал първичните данни, отправянето на запитване към този експерт от одитора, или осъществяването на надзор или преглед на тестовите на този експерт, може да бъде един подходящ начин за одитора при оценяването на уместността на тези данни, тяхната пълнота и точност.

Неподходяща работа (вж. параграф 13)

A40. Ако одиторът заключи, че работата на неговия експерт не е подходяща за неговите цели и ако той не е в състояние да разреши този въпрос чрез допълнителните одиторски процедури, които се изискват от параграф 13, което може да включва допълнителна работа, извършена както от експерта, така и от одитора, или назначаването или ангажирането на друг експерт, може да бъде необходимо да се изрази модифицирано мнение в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705, тъй като одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства¹⁴.

¹⁴ МОС 705 „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 6(б).

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад (вж. параграфи 14 15)

A41. В някои случаи, закон или разпоредба може да изисква позоваване на работата на експерта на одитора, например, за целите на прозрачността в публичния сектор.

A42. В някои ситуации може да бъде уместно да се позове на експерта на одитора в одиторския доклад, съдържащ модифицирано мнение, за да се обясни естеството на модификацията. В тези случаи, одиторът може да се нуждае от разрешението на експерта на одитора преди да направи това позоваване.

Приложение

(вж. параграф A25)

Допълнителни въпроси, свързани със споразумението между одитора и външния експерт на одитора

Това Приложение описва въпросите, които одиторът може да вземе под внимание за включване в споразумението с външния експерт на одитора. Списъкът по-долу е примерен, а не изчерпателен; неговата единствена цел е да служи като насока, която може да бъде използвана едновременно с допълнителните въпроси, очертани в този МОС. Дали да се включи даден въпрос в споразумението зависи от обстоятелствата на конкретния ангажимент. Също така, списъкът може да бъде от помощ при разглеждането на въпросите, които да бъдат включени в споразумението с вътрешния експерт на одитора.

Естество, обхват и цели на работата на външния експерт на одитора

- Естество и обхват на процедурите, които да бъдат изпълнени от външния експерт на одитора.
- Цели на работата на външния експерт на одитора в контекста на съществеността и съображенията за риск, касаещи въпроса, с който е свързана работата на външния експерт на одитора, и, когато е уместно, приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- Всякакви приложими технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, които външният експерт на одитора ще спазва.
- Предположения и методи, включително модели, когато е уместно, които външният експерт на одитора ще използва, и техния източник.
- Датата на влизане в сила или, когато е уместно, периода на тестване на предмета на работата на външния експерт на одитора, и изисквания във връзка с последващи събития.

Съответни роли и отговорности на одитора и външния експерт на одитора

- Приложими одиторски и счетоводни стандарти, и приложими регулаторни или правни изисквания.
- Съгласие на външния експерт на одитора за намерението на одитора да използва доклада на този експерт, включително да прави някакви позовавания на него или да го разкрие пред други лица, например да

се позовава на него в модифициран одиторски доклад, ако е необходимо, или да го оповести пред ръководството или одитния комитет.

- Естество и обхват на прегледа от страна на одитора на работата на външния експерт на одитора.
- Дали одиторът или външният експерт на одитора ще тестват първични данни.
- Достъпът на външния експерт на одитора до документацията на предприятието, неговите файлове, персонал и експерти, ангажирани от предприятието.
- Процедури за комуникация между външния експерт на одитора и предприятието.
- Достъпът на одитора и на външния експерт на одитора до работните книжа на другия.
- Собственост и контрол върху работните книжа по време и след ангажимента, включително всякакви изисквания за запазване на файловете.
- Отговорност на външния експерт на одитора да изпълни работата с подходящи умения и грижа.
- Компетентност и способности на външния експерт на одитора да изпълни работата.
- Очакването, че външният експерт на одитора ще използва всички познания, които притежава, които имат отношение към одита, или ако не, ще уведоми одитора.
- Всякакво ограничение върху асоциирането на външния експерт на одитора с одиторския доклад.
- Всякакво споразумение да се уведоми външния експерт на одитора за заключенията на одитора, касаещи работата на този експерт.

Комуникация и изготвяне на доклад

- Методи и честота на комуникациите, включително:
 - как ще бъдат докладвани констатациите и заключенията на външния експерт на одитора (писмен доклад, устен доклад, непрекъснато информирание на екипа по ангажимента и др.);
 - посочване на конкретните лица в екипа по ангажимента, които ще осъществяват връзката с външния експерт на одитора.

- Кога външният експерт на одитора ще приключи работа и ще докладва своите констатации или заключения пред одитора.
- Отговорност на външния експерт на одитора да комуникира своевременно всякакво потенциално закъснение в приключването на работата, както и всякакви потенциални резерви или ограничения върху констатациите или заключенията на този експерт.
- Отговорност на външния експерт на одитора да комуникира своевременно случаи, в които предприятието ограничава достъпа на този експерт до документи, файлове, персонал или експерти, ангажирани от предприятието.
- Отговорност на външния експерт на одитора да предостави на одитора цялата информация, която според него ще има значение за одита, включително всякакви промени в обстоятелствата, съобщени преди това.
- Отговорност на външния експерт на одитора да съобщи обстоятелства, които могат да създадат заплахи за обективността на този експерт, както и всякакви предпазни мерки, които могат да елиминират или намалят тези заплахи до приемливо ниво.

Поверителност

- Необходимостта експертът на одитора да спазва изискванията за поверителност, включително:
 - разпоредбите за поверителност на съответните етични изисквания, които се прилагат към одитора;
 - допълнителни изисквания, които могат да бъдат наложени съгласно закон или разпоредба, ако има такива;
 - специфични разпоредби за поверителност, поискани от предприятието, ако има такива.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 700

ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на и след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на този МОС	1-4
Дата на влизане в сила	5
Цели	6
Определения	7-9

Изисквания

Формиране на мнение върху финансов отчет	10-15
Формат на мнението	16-19
Одиторски доклад	20-45
Допълнителна информация представена във финансовия отчет	46-47

Приложение и друг пояснителен материал

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието	A1-A3
Оповестяване на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет	
Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане	A5-A10
Формат на мнението	A11-A12
Одиторски доклад	A13-A44
Допълнителна информация представена във финансовия отчет	A45-A51
Приложение: Примери на одиторски доклади върху финансови отчети	

Международен одиторски стандарт (МОС) 700 „Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети” следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на този МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да формира мнение върху финансов отчет. Също така, той разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, издаван в резултат от одита на финансов отчет.
2. МОС 705¹ и МОС 706² разглеждат как се променят формата и съдържанието на одиторския доклад, когато одиторът изразява модифицирано мнение или включва параграф за обръщане на внимание, или параграф „Други въпроси” в одиторския доклад.
3. Настоящият МОС е написан в контекста на пълен финансов отчет с общо предназначение. МОС 800³ разглежда специалните случаи, при които финансовият отчет се изготвя в съответствие с обща рамка със специално предназначение. МОС 805⁴ разглежда специалните случаи, свързани с одит на индивидуален компонент на финансов отчет или на специфичен елемент, статия или обект (позиция) от финансов отчет.
4. Настоящият МОС подпомага последователността в одиторския доклад. Последователността в одиторския доклад, когато одитът е проведен в съответствие с МОС, подпомага доверието в глобалното пазарно пространство, като прави по-лесно разграничими тези одити, които са били проведени в съответствие с глобално признати стандарти. Също така, той спомага по-доброто разбиране на финансовия отчет от страна на потребителя и помага за установяването на необичайни обстоятелства, когато такива възникнат.

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС влиза в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

6. Целите на одитора са:

¹ МОС 705, “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

² МОС 706, “Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор”

³ МОС 800, “Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение”

⁴ МОС 805, “Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет”

- (а) да формира мнение върху финансовия отчет на базата на оценка на заключенията, до които е достигнато в резултат от получените одиторски доказателства; и
- (б) да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад, който описва и базата за това мнение.

Определения

7. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

- (а) Финансов отчет с общо предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с общата рамка с общо предназначение.
- (б) Обща рамка с общо предназначение – обща рамка за финансово отчитане, която е създадена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие.

Терминът “обща рамка за достоверно представяне” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, и:

- (i) потвърждава изрично или по подразбиране, че, за да се постигне достоверно представяне във финансовия отчет, може да се наложи ръководството да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка; или
- (ii) потвърждава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет. Очаква се такива отклонения да се налагат само в изключително редки ситуации.

Терминът “обща рамка за съответствие” се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в (i) или (ii) по-горе.⁵

- (в) Немодифицирано мнение – мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във

⁵ МОС 200, “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграф 13(а).

всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.⁶

8. Препратката към “финансов отчет” в този МОС означава “пълнен финансов отчет с общо предназначение, включително свързаните с него пояснителни приложения. Свързаните пояснителни приложения включват обобщение на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет, и какво съставлява пълния финансов отчет.
9. Препратката към “Международни стандарти за финансово отчитане” в този МОС означава Международните стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, а препратката към “Международни счетоводни стандарти за публичния сектор” означава Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

Изисквания

Формиране на мнение върху финансов отчет

10. Одиторът формира мнение дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.^{7 8}
11. За да формира това мнение, одиторът достига до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения*, независимо дали те се дължат на измама или грешка. Това заключение взема под внимание:

⁶ Параграфи 35-36 разглеждат изразите, които се използват за изразяването на мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно, на обща рамка за съответствие.

⁷ МОС 200, параграф 11.

⁸ Параграфи 35-36 разглеждат изразите, които се използват за изразяването на мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно, на обща рамка за съответствие.

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

- (а) заключението на одитора, в съответствие с МОС 330, дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;⁹
 - (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, дали некоригираните отклонения са съществени, поотделно или в съвкупност;¹⁰ и
 - (в) оценките, които се изискват от параграфи 12-15.
12. Одиторът оценява дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Тази оценка включва преглед на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикатори за възможна предубеденост в преценките на ръководството. (вж. параграфи А1-А3)
13. По-конкретно, одиторът оценява дали, от гледна точка на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане:
- (а) финансовият отчет оповестява по адекватен начин избраните и прилагани съществени счетоводни политики;
 - (б) избраните и прилагани счетоводни политики съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи;
 - (в) счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, са разумни;
 - (г) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема;
 - (д) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени операции и събития върху информацията, съдържаща се във финансов отчет; и (вж. параграф А4)
 - (е) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки финансов отчет, е подходяща.
14. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката, изисквана съгласно параграфи 12-13, включва и изявление дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Оценката на одитора дали финансовият отчет постига достоверно представяне взема под внимание:

⁹ МОС 330, “Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”, параграф 26.

¹⁰ МОС 450, “Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита”, параграф 11.

- (а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и
 - (б) дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, представят стоящите в основата операции и събития по начин, който постига достоверно представяне.
15. Одиторът оценява дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата обща рамка за финансово отчитане. (вж. параграф A5-A10)

Формат на мнението

16. Одиторът изразява немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
17. Ако одиторът:
- (а) заключи, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или
 - (б) не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да заключи, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения,

одиторът модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705.

18. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постигне достоверно представяне, одиторът обсъжда въпроса с ръководството и, в зависимост от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане и начинът, по който въпросът бъде разрешен, определя дали е необходимо да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705. (вж. параграф A11)
19. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, одиторът не е задължен да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът заключи, че този финансов отчет е подвеждащ, той обсъжда въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, определя дали и как да оповести това в одиторския доклад. (вж. параграф A12)

Одиторски доклад

20. Одиторският доклад е в писмена форма. (вж. параграфи A13-A14)

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование

21. Одиторският доклад има наименование, което ясно посочва, че това е доклад на независим одитор. (вж. параграф A15)

Адресат

22. Одиторският доклад е адресиран според изискванията на конкретния ангажимент. (вж. параграф A16)

Уводен (въвеждащ) параграф

23. Уводният (въвеждащият) параграф в одиторския доклад : (вж. параграфи A17-A19)
- (а) посочва предприятието, чийто финансов отчет е бил одитиран;
 - (б) посочва, че финансовият отчет е бил одитиран;
 - (в) посочва наименованието на всеки компонент (отделен отчет), който съставлява финансовия отчет;
 - (г) прави препратка към обобщението на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация; и
 - (д) посочва датата или периода, обхванати във всеки един компонент (отделен отчет), съставляващ финансовия отчет.

Отговорност на ръководството за финансовия отчет

24. Този раздел в одиторския доклад описва отговорностите на тези лица в организацията, които носят отговорност за изготвянето на финансовия отчет. Не е задължително одиторският доклад да прави препратка конкретно към “ръководството”, а да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция. В някои юрисдикции подходяща препратка би могла да бъде тази към лицата, натоварени с общото управление.
25. Одиторският доклад включва раздел с наименование “Отговорност на ръководството [или друг подходящ термин] за финансовия отчет.”
26. Одиторският доклад описва отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет. Описанието включва изявление, че ръководството е отговорно за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, както

и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка. (вж. параграфи A20-A23)

27. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, изявлението в одиторския доклад за отговорността на ръководството за финансовия отчет реферира към “изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет” или “изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа”, както е по-подходящо в конкретната ситуация.

Отговорност на одитора

28. Одиторският доклад включва раздел с наименование “Отговорност на одитора”.
29. Одиторският доклад посочва, че отговорността на одитора е да изрази мнение върху финансовия отчет на базата на извършения от него одит. (вж. параграф A24)
30. Одиторският доклад посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Одиторският доклад също така обяснява, че тези стандарти налагат на одитора спазване на етичните изисквания, както и че одиторът планира и извършва одита така, че да се убеди в разумна степен на сигурност дали финансовият отчет не съдържа съществени отклонения. (вж. параграфи A25-A26)
31. Одиторският доклад описва одита, като посочва, че:
- (а) одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет;
 - (б) Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. В ситуациите, при които одиторът носи отговорност да изрази мнение и върху ефективността на системата за вътрешен контрол, заедно с одита на финансовия отчет, одиторът пропуска фразата, че одиторът взема под внимание системата за вътрешен

контрол, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието; и

(в) одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

32. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, описанието на одита в одиторския доклад прави препратка към “изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието” или “изготвянето на финансов отчет от предприятието, който дава вярна и честна представа”, както е уместно в конкретната ситуация.
33. Одиторският доклад посочва дали одиторът счита, че извършеният от него одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от него мнение.

Одиторско мнение

34. Одиторският доклад включва раздел, озаглавен “Мнение”.
35. Когато изразява немодифицирано мнение върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора, освен ако не се изисква друго от закон или друга нормативна разпоредба, използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни: (вж. параграфи A27-A33)
 - (а) финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, ... в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или
 - (б) финансовият отчет дава вярна и честна представа за ... в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].
36. Когато изразява немодифицирано мнение върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, мнението на одитора е, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (вж. параграфи A27, A29-A33)
37. Ако препратката към приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение не е към Международните стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по Международни счетоводни стандарти или към Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издадени от Съвета по Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, мнението на одитора посочва юрисдикцията по произход на общата рамка.

Други отговорности за докладване

38. Ако одиторът адресира и други отговорности по изисквания за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са допълнителни към отговорността на одитора по МОС да докладва върху финансовия отчет, тези други изисквания за докладване се адресират в отделен раздел в одиторския доклад, който е озаглавен “Доклад по други законови и нормативни изисквания” или по друг начин, както е подходящо спрямо съдържанието на раздела. (вж. параграф A34-A35)
39. Ако одиторският доклад съдържа отделен раздел върху други отговорности по изисквания за докладване, заглавията, изявленията и обясненията, посочени в параграфи 23-37, са под наименование “Доклад върху финансовия отчет”. “Доклад по други законови и нормативни изисквания” е след “Доклад върху финансовия отчет.” (вж. параграф A36)

Подпис на одитора

40. Одиторският доклад е подписан. (вж. параграф A37)

Дата на одиторския доклад

41. Одиторският доклад е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение върху финансовия отчет, включително доказателства, че: (вж. параграфи A38-A41)
- (а) всички компоненти (отделни отчети), които съставляват финансовия отчет, включително пояснителните приложения към него, са били изготвени; и
 - (б) тези с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

Адрес на одитора

42. Одиторският доклад посочва мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува.

Одиторски доклад, определен със закон или друга нормативна разпоредба

43. Ако одиторът е задължен по закон или друга нормативна разпоредба на конкретната юрисдикция да използва конкретен формат или изрази (изказ) в одиторския доклад, одиторският доклад прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад

включва, като минимум, всеки един от изброените по-долу елементи:
(вж. параграф А42)

- (а) наименование;
- (б) адресат, според изискванията на конкретния ангажимент;
- (в) уводен (въвеждащ) параграф, който посочва одитирания финансов отчет;
- (г) описание на отговорността на ръководството (или друг подходящ термин, вж. параграф 24) за изготвянето на финансовия отчет;
- (д) описание на отговорността на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет и обхвата на одита, което включва:
 - препратка към Международните одиторски стандарти и закона или друга норматива разпоредба; и
 - описание на одита в съответствие с тези стандарти;
- (е) параграф за мнение, съдържащ изразеното мнение върху финансовия отчет и препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, използвана за изготвянето на финансовия отчет (включително посочване на юрисдикцията по произход на общата рамка за финансово отчитане, която не е Международни стандарти за финансово отчитане или Международни счетоводни стандарти за публичния сектор, вж. параграф 37);
- (ж) подпис на одитора;
- (з) дата на одиторския доклад; и
- (и) адрес на одитора.

Одиторски доклад за одити, проведени в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция и Международните одиторски стандарти

44. От одитора може да се изисква да извърши одит в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция (“национални одиторски стандарти”), но в допълнение при извършването на одита той може да е спазвал и МОС. В този случай, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти в допълнение към националните одиторски стандарти, но одиторът прави това само, ако: (вж. параграф А43-А44)

- (а) не е налице конфликт между изискванията, съдържащи се в националните одиторски стандарти и тези в МОС, които биха довели до това, одиторът (и) да формира различно мнение, или

(ii) да не включи параграф за обръщане на внимание, който при конкретната ситуация би се изисквал от МОС; и

- (б) одиторският доклад включва, като минимум, всеки един от елементите, изброени в параграф 43(а)(и) когато одиторът използва формат или изрази, определени от националните одиторски стандарти. Препратката към закон или друга нормативна разпоредба в параграф 43(д) се разглежда като препратка към националните одиторски стандарти. По този повод, одиторският доклад посочва тези национални одиторски стандарти.

45. Когато одиторският доклад прави препратка едновременно към националните одиторски стандарти и към Международните одиторски стандарти, одиторският доклад посочва юрисдикцията по произход на националните одиторски стандарти.

Допълнителна информация, представена във финансовия отчет (вж. параграфи А45-А51)

46. Ако допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, бъде представена в одитирания финансов отчет, одиторът оценява дали тази допълнителна информация е ясно отграничена от одитирания финансов отчет. Ако тази допълнителна информация не е ясно отграничена от одитирания финансов отчет, одиторът иска от ръководството да промени начина, по който е представена неаудитираната допълнителна информация. Ако ръководството откаже да направи това, одиторът обяснява в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е била одитирана.
47. Допълнителната информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, но независимо от това се явява неразделна част от финансовия отчет, и която не може да бъде ясно отграничена от одитирания финансов отчет поради нейното естество и начинът, по който е представена, се обхваща в одиторското мнение.

Приложение и друг пояснителен материал

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (вж. параграф 12)

- А1. Ръководството прави редица преценки за сумите и оповестяванията във финансовия отчет.

- A2. МОС 260 разглежда качествените аспекти на счетоводните практики.¹¹ В хода на разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, одиторът може да разбере за възможна предубеденост в преценките на ръководството. Одиторът може да заключи, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта на некоригираните отклонения, води до съществени отклонения във финансовия отчет като цяло. Индикаторите за липса на неутралност, които могат да се отразят върху оценката на одитора дали финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения, включват следните:
- избирателна корекция на отклоненията, доведени до вниманието на ръководството в хода на одита (напр. коригиране на отклоненията с ефект на увеличение на отчетените печалби, но некоригиране на отклоненията с ефект на намаление на отчетените печалби).
 - възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.
- A3. МОС 540 обхваща случаите на възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки.¹² Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството не представляват отклонения за целите на формиране на заключения относно разумността на индивидуалните счетоводни приблизителни оценки. Те могат обаче да се отразят върху оценката на одитора за това, дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.

Оповестяване на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет (вж. параграф 13(е))

- A4. Обичайно за финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение, е да се представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. При тези обстоятелства, одиторът оценява дали финансовият отчет осигурява достатъчно оповестявания, за да позволи на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието.

¹¹ МОС 260, “Комуникиране на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, Приложение 2.

¹² МОС 540, “Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания”, параграф 21.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане (вж. параграф 15)

- A5. Както е обяснено в МОС 200, изготвянето на финансов отчет от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, изисква включването на адекватно описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане във финансовия отчет.¹³ Това описание е важно, тъй като то информира потребителите на финансовия отчет за общата рамка, върху която се основава финансовият отчет.
- A6. Описание, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с конкретна приложима обща рамка за финансово отчитане е подходящо само, ако финансовият отчет съответства на всички изисквания на тази рамка, които са в сила през периода, обхванат от финансовия отчет.
- A7. Описание на приложима обща рамка за финансово отчитане, което съдържа непрецизен квалифициращ или ограничаващ език (напр., “финансовият отчет по същество съответства на Международните стандарти за финансово отчитане”), не представлява адекватно описание на тази обща рамка, тъй като може да подведе потребителите на финансовия отчет.

Препратка към повече от една обща рамка за финансово отчитане

- A8. В някои случаи, финансовият отчет може да посочва, че е бил изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане (напр. националната обща рамка и Международните стандарти за финансово отчитане). Това може да се дължи на факта, че от ръководството се изисква, или че то е избрало, да изготви финансовия отчет в съответствие с двете общи рамки, в който случай и двете се считат за приложими общи рамки за финансово отчитане. Такова описание е подходящо само, ако финансовият отчет съответства на всяка една от общите рамки поотделно. За да се разглежда като изготвен в съответствие с две общи рамки, финансовият отчет трябва да съответства на двете общи рамки едновременно и без да е необходимо каквото и да е равнение на данните от отчети. На практика, едновременното съответствие е малко вероятно, освен ако юрисдикцията не е приела другата обща рамка (напр. Международните стандарти за финансово отчитане) като своя собствена национална обща рамка, или ако не е премахнала всички бариери за постигане на съответствие с нея.

¹³ МОС 200, параграфи А2-А3.

- A9. Финансов отчет, който е изготвен в съответствие с една обща рамка за финансово отчитане и който съдържа пояснително приложение или допълнителен отчет за равняване на данните за резултатите спрямо тези, които биха били отчетени съгласно друга обща рамка, не е изготвен в съответствие с тази друга обща рамка. Това е така, тъй като финансовият отчет не съдържа цялата информация по начин, който се изисква от тази друга обща рамка.
- A10. Финансовият отчет обаче може да бъде изготвен в съответствие с една приложима обща рамка за финансово отчитане и, в допълнение, да описва в пояснителните приложения към финансовия отчет обхвата, в който финансовият отчет съответства на другата обща рамка (напр. финансов отчет, изготвен в съответствие с националната обща рамка, който в същото време описва и степента, до която той съответства на Международните стандарти за финансово отчитане). Това описание представлява допълнителна финансова информация и, както е разгледано в параграф 47, се счита за неразделна част от финансовия отчет и, съответно, се обхваща в одиторското мнение.

Формат на мнението (вж. параграфи 18-19)

- A11. Може да има случаи, при които финансовият отчет, макар и изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне. В този случай, може да е възможно ръководството да включи допълнителни оповестявания във финансовия отчет, извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка или, в изключително редки случаи, да се отклони от изискванията на общата рамка, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет.
- A12. В изключително редки случаи одиторът ще разглежда финансов отчет, който е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, като подвеждащ, ако одиторът е определил, в съответствие с МОС 210, че тази обща рамка е приемлива.¹⁴

Одиторски доклад (вж. параграф 20)

- A13. Писмен доклад, който обхваща доклади, изготвени на хартиен носител и такива, изготвени в електронна форма.
- A14. Приложението съдържа илюстративни примери на одиторски доклади върху финансов отчет, включващи елементите, описани в параграфи 21-42.

¹⁴ МОС 210, “Договаряне на условията на одиторските ангажименти”, параграф 6(а).

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование (вж. параграф 21)

A15. Наименованието, което посочва, че докладът е доклад на независим одитор, например “Доклад на независимия одитор”, потвърждава, че одиторът е изпълнил всички приложими етични изисквания във връзка с независимостта и поради това разграничава независимия одиторски доклад от докладите, издадени от други лица.

Адресат (вж. параграф 22)

A16. Закон или друга нормативна разпоредба често посочват конкретно до кого следва да бъде адресиран одиторският доклад в конкретната юрисдикция. Обикновено одиторския доклад се адресира до лицата, за които докладът е изготвен, до акционерите или до лицата, натоварени с общото управление на предприятието, чийто финансов отчет е предмет на одита.

Уводен (въвеждащ) параграф (вж. параграф 23)

A17. Уводният (въвеждащият) параграф посочва, например, че одиторът е извършил одит на приложния финансов отчет на предприятието, който включва [посочва се наименованието на всеки компонент (отделен финансов отчет), който представлява елемент от пълния финансов отчет, изискван от приложимата обща рамка за финансово отчитане, като се упоменава и датата или периодът, обхванат от всеки финансов отчет], и прави препратка към съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация.

A18. Когато одиторът разполага с информация, че финансовият отчет ще бъде включен в документ, който съдържа и друга информация, например годишен доклад за дейността, той може да обмисли, ако форматът позволява това, да бъде посочен броят на страниците, на които е представен одитираният финансов отчет. Това ще помогне на потребителите да идентифицират финансовия отчет, към който се отнася одиторският доклад.

A19. Одиторското мнение обхваща пълния финансов отчет, както той е дефиниран от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Например, в случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на много общи рамки с общо предназначение, той включва: счетоводен баланс, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и пояснително приложение с оповестяване на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация. В някои юрисдикции определена

допълнителна информация може също да се разглежда като неразделна част от финансовия отчет.

Отговорност на ръководството за финансовия отчет (вж. параграф 26)

- A20. МОС 200 обяснява предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одит в съответствие с МОС.¹⁵ Ръководството и, когато е подходящо, лицата, натоварени с общо управление, поемат отговорността за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, неговото достоверно представяне. В допълнение, ръководството поема отговорност за такава система за вътрешен контрол, каквато то определи като необходима, за да осигури изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка. Описанието на отговорностите на ръководството в одиторския доклад включва препратка и към двата вида отговорности, тъй като това помага да се обясни на потребителите предварителното условие, на базата на което се извършва одитът.
- A21. Може да има ситуации, при които е подходящо одиторът да добави известна допълнителна информация към описанието на отговорността на ръководството в параграф 26, за да отрази допълнителните отговорности, които са свързани с изготвянето на финансов отчет в контекста на конкретната юрисдикция или естество на предприятието.
- A22. Параграф 26 съответства на формата, в който отговорностите са били договорени в писмото за поемане на ангажимент или в друг подходящ формат на писмено споразумение, в съответствие с изискванията на МОС 210.¹⁶ МОС 210 предоставя известна гъвкавост като обяснява, че ако закон или друга нормативна разпоредба определят отговорностите на ръководството и, където е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане, одиторът може да определи, че законът или другата нормативна разпоредба включват отговорности, чийто ефект, по преценка на одитора, е равностоен на отговорностите, регламентирани в МОС 210. За тези отговорности, които са равностойни, одиторът може да използва формулировката на закона или друга нормативна разпоредба, за да ги опише в писмото за поемане на ангажимент или в друг подходящ формат на писмено

¹⁵ МОС 200, параграф 13(й).

¹⁶ МОС 210, параграф 6(б)(i)-(ii).

споразумение. В този случай, тази формулировка може да бъде използвана и в одиторския доклад, за да опише отговорностите на ръководството, съгласно изискванията на параграф 26. При други обстоятелства, включително когато одиторът реши да не използва формулировката на закона или друга нормативна разпоредба, както е била включена в писмото за поемане на ангажимент, се използва формулировката, дадена в параграф 26.

- A23. В някои юрисдикции, закон или друга нормативна разпоредба, регламентиращи отговорностите на ръководството, могат да съдържат конкретна препратка към отговорност за адекватността на счетоводните книжа и документи, или на счетоводната система. Тъй като книжата, документите и системите са неразделна част от вътрешния контрол (както е дефиниран в МОС 315¹⁷), разпоредбите на МОС 210 и параграф 26 не правят конкретна препратка към тях.

¹⁷ МОС 315, “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф 4(в).

Отговорност на одитора (вж. параграф 29-30)

- A24. Одиторският доклад посочва, че отговорността на одитора е да изрази мнение върху финансовия отчет на база на извършения от него одит, за да я отграничи от отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.
- A25. Препратката към използваните стандарти съобщава на потребителите на одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие с определени установени стандарти.
- A26. Съгласно МОС 200, одиторът не изразява съответствие с МОС в одиторския доклад, освен ако одиторът не е спазил изискванията на МОС 200 и на всички останали МОС, свързани с одита.¹⁸

Одиторско мнение (вж. параграфи 35-37)

Формулировка на одиторското мнение съгласно закон или друга нормативна разпоредба

A27. МОС 210 разяснява, че в някои случаи, закон или друга нормативна разпоредба на съответната юрисдикция изисква изказ на одиторския доклад (който включва, по-конкретно, одиторското мнение) с използването на термини, които съществено се различават от изискванията на МОС. В тези ситуации, МОС 210 изисква от одитора да оцени:

- (а) дали потребителите биха могли да разберат неправилно сигурността, получавана от одита на финансовия отчет и, ако да,
- (б) дали допълнителни обяснения в одиторския доклад биха могли да намалят степента на евентуалното неправилно разбиране.

Ако одиторът заключи, че допълнителни обяснения в одиторския доклад не биха могли да намалят евентуално неправилно разбиране, МОС 210 изисква от одитора да не приема одиторския ангажимент, освен ако не е задължен по закон или от друга нормативна разпоредба да направи това. Съгласно МОС 210, одит, извършен в съответствие с такъв закон или друга нормативна разпоредба, не съответства на МОС. Съответно, одиторът не включва текст в одиторския доклад, че одитът е бил извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти.¹⁹

“Представя достоверно, във всички съществени аспекти” или “дава вярна и

¹⁸ МОС 200, параграф 20.

¹⁹ МОС 210, параграф 21.

честна представа”

A28. Дали в дадена юрисдикция ще се използва фразата “представя достоверно, във всички съществени аспекти” или фразата “дава вярна и честна представа” се определя от действащия закон или друга нормативна разпоредба, регулиращи одита на финансови отчети в тази юрисдикция, или от общоприетата практика в тази юрисдикция. Когато закон или друга нормативна разпоредба изисква използването на различна формулировка, това не засяга изискването към одитора, съдържащо се в параграф 14 на този МОС, да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.

Описание на информацията, представена във финансовия отчет

A29. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, одиторското мнение посочва, че финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа за информацията, за чието представяне е бил изготвен финансовият отчет, например, в случая на множество рамки с общо предназначение, за финансовото състояние на предприятието към края на периода и финансовите резултати от дейността и парични потоци на предприятието за периода, завършващ тогава.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане и как тя може да се отрази върху одиторското мнение

A30. Идентифицирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение цели да посочи на потребителите на одиторския доклад какъв е контекстът, в който е изразено това одиторско мнение; то не цели да ограничи оценката, изисквана в параграф 14. Приложимата обща рамка за финансово отчитане се идентифицира със следните фрази:

“... в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане” или

“... в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X ...”

A31. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане обхваща стандарти за финансово отчитане и правни или регулаторни изисквания, общата рамка се идентифицира със следната фраза: “... в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на Търговския закон на юрисдикция X”. МОС 210 разглежда ситуацията, при които е налице конфликт между

стандартите за финансово отчитане и законодателните или регулаторните изисквания.²⁰

A32. Както е посочено в параграф A8, финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане, като в този случай и двете представляват приложими общи рамки за финансово отчитане. Съответно, когато се формулира одиторското мнение върху финансовия отчет всяка обща рамка се разглежда поотделно, а съгласно разпоредбите на параграфи 35-36, одиторското мнение прави препратка и към двете общи рамки по следния начин:

(а) ако финансовият отчет съответства на всяка една от общите рамки поотделно, се изразяват две мнения: тоест, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с едната от приложимите общи рамки за финансово отчитане (напр., националната обща рамка) и мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с другата приложима обща рамка за финансово отчитане (напр., Международните стандарти за финансово отчитане). Тези мнения могат да бъдат изразени поотделно или в едно единствено изречение (напр., финансовият отчет дава достоверна представа, във всички съществени аспекти, в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X и с Международните стандарти за финансово отчитане).

(б) ако финансовият отчет съответства на едната от общите рамки, но не съответства на другата обща рамка, може да се изрази немодифицирано мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с едната обща рамка (напр., националната обща рамка), като в същото време се изрази модифицирано мнение във връзка с другата обща рамка (напр., Международните стандарти за финансово отчитане) в съответствие с МОС 705.

A33. Както е посочено в параграф A10, финансовият отчет може да изразява съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и, в допълнение, да оповестява степента на съответствие с друга обща рамка за финансово отчитане. Както е обяснено в параграф A46, тази допълнителна информация се обхваща от одиторското мнение, тъй като не може да бъде разграничена ясно от финансовия отчет.

(а) ако оповестяването на съответствието с другата обща рамка е подвеждащо, съгласно МОС 705 се изразява модифицирано мнение;

(б) ако оповестяването не е подвеждащо, но според одитора то е толкова важно, че е от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, съгласно МОС 706 се

²⁰ МОС 210, параграф 18.

добавя параграф за обръщане на внимание, който насочва вниманието към това оповестяване.

Други отговорности за докладване (вж. параграфи 38-39)

- A34. В някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности да докладва по други въпроси, които са в допълнение към отговорността му да изрази мнение върху финансовия отчет. Например, от одитора може да бъде поискано да докладва по определени въпроси, в случай, че те му станат известни по време на одита на финансовия отчет. Алтернативно, от одитора може да бъде поискано да извърши и издаде доклад за допълнителни специфицирани процедури, или да изрази мнение по специфични въпроси, като например адекватността на счетоводната регистри и данни. Одиторските стандарти в конкретната юрисдикция често предоставят насоки относно отговорностите на одитора по отношение на тези конкретни допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.
- A35. В някои случаи съответният закон или друга нормативна разпоредба може да изисква или позволява на одитора да издава доклад относно тези други отговорности в рамките на одиторския доклад върху финансовия отчет. В други случаи от одитора може да се изисква или да му е позволено да докладва относно тях в отделен доклад.
- A36. Тези други отговорности за докладване се адресират в отделен раздел на одиторския доклад, за да бъдат разграничени ясно от отговорността на одитора да докладва върху финансовия отчет съгласно МОС. Когато е уместно, този раздел може да съдържа подзаглавие(я), което описва(ат) съдържанието на параграф(те) за другата отговорност за докладване.

Подпис на одитора (вж. параграф 40)

- A37. Подписът на одитора е или с името на одиторската фирма, или с личното име на одитора или и двете, както това е прието в конкретната юрисдикция. В допълнение към подписа на одитора в някои юрисдикции от одитора може да се изисква да декларира в одиторския доклад признатата му професионална титла или фактът, че одиторът или фирмата, е признат(а) от подходяща лицензираща организация в тази юрисдикция.

Дата на одиторския доклад (вж. параграф 41)

- A38. Датата на одиторския доклад информира потребителя на одиторския доклад, че одиторът е взел под внимание ефекта от събитията и сделките и операциите, които са му станали известни и които са

възникнали до тази дата. Отговорността на одитора за събитията и операциите и сделките след датата на одиторския доклад е разгледана в МОС 560.²¹

- A39. Тъй като одиторското мнение се изразява върху финансовия отчет, а отговорност за неговото изготвяне носи ръководството, одиторът не е в състояние да направи заключение, че получените доказателства са достатъчни и уместни, докато той не получи доказателства, че всички компоненти (отделни отчети), които съставляват пълния финансов отчет, включително свързаните с него пояснителните приложения към него, са изготвени и ръководството е поело отговорност за тях.
- A40. В някои юрисдикции, закон или друга нормативна разпоредба регламентират лицата или органите (например, директорите), които носят отговорност за заключението, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи пълния финансов отчет, включително пояснителните приложения към него, са били изготвени, и посочват конкретния процес за получаване на необходимото одобрение. В такива случаи одиторът събира доказателства за това одобрение преди да постави дата върху доклада си върху финансовия отчет. В други юрисдикции обаче, процесът на одобрение не е регламентиран в закон или друга нормативна разпоредба. В тези случаи одиторът взема под внимание процедурите, които предприятието обичайно следва при изготвянето и финализирането на своя финансов отчет с оглед неговите структури за оперативно и за общо управление, за да идентифицира лицата или органът, притежаващи правомощия за формиране на заключение, че е изготвен пълният финансов отчет на предприятието, включително свързаните с него пояснителни приложения. В някои случаи, закон или друга нормативна разпоредба определят момента в процеса за издаване на доклад върху финансов отчет, в който се очаква одитът да приключи.
- A41. В някои юрисдикции се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите, преди той да бъде публично представен. В тези юрисдикции окончателното одобрение на акционерите не е необходимо, за да може одиторът да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. Датата на одобрение на финансовия отчет за целите на МОС е по-ранната дата, на която лицата, имащи признати правомощия, определят, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи пълния финансов отчет, включително пояснителните приложения към него, са изготвени и лицата, притежаващи

²¹ МОС 560, „Последващи събития”, параграфи 10-17.

съответните правомощия, са потвърдили, че поемат отговорността за тях.

Одиторски доклад, определен със закон или друга нормативна разпоредба

- A42. МОС 200 посочва, че одиторът може да бъде задължен да спазва законовите или регулаторните изисквания, в допълнение към МОС.²² В този случай, одиторът може да е задължен да използва формат или изказ в одиторския доклад, които се различават от тези, описани в настоящия МОС. Както е обяснено в параграф 4, последователността в одиторския доклад, когато одитът е извършен в съответствие с МОС, подпомага доверието в глобалното пазарно пространство, като прави лесно разграничими тези одити, които са били извършени в съответствие с глобално признати стандарти. Когато разликите между правните или регулаторните изисквания и МОС са свързани единствено с формата и изказа на одиторския доклад и, като минимум, всеки един от елементите, посочени в параграф 43(а)(i), е включен в одиторския доклад, одиторският доклад може да реферира към Международните одиторски стандарти. Съответно, при тези обстоятелства се счита, че одиторът е спазил изискванията на МОС, дори, когато форматът и изказът, използвани в одиторския доклад, са обусловени от правните или регулаторните изисквания. Когато конкретните изисквания в дадена юрисдикция не противоречат на МОС, възприемането на формата и изказът, използвани в настоящия МОС, помага на потребителите на одиторския доклад по-лесно да го разпознаят като доклад за одит, извършен в съответствие с МОС. (МОС 210 разглежда ситуацията, при които закон или друга нормативна разпоредба) изискват формат или изказ на одиторския доклад, които съществено се различават от изискванията на МОС.)

Одиторски доклад за одити, проведени в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция и Международните одиторски стандарти

- A43. Одиторът може да реферира в одиторския доклад към одит, който е бил извършен в съответствие както с Международните одиторски стандарти, така и с националните одиторски стандарти, когато, в допълнение към спазването на съответните национални одиторски стандарти, одиторът е спазил и всеки един от МОС, свързани с и уместни за този одит.²³

²² МОС 200, параграф A55.

²³ МОС 200, параграф A56.

- A44. Реферирането едновременно към Международните одиторски стандарти и към националните одиторски стандарти не е подходящо, ако е налице противоречие между изискванията на МОС и тези на националните одиторски стандарти, които биха довели до това, одиторът да формира различно мнение или да не включи параграф за обръщане на внимание, който, в конкретната ситуация, би се изисквал от МОС. Например, някои национални одиторски стандарти забраняват на одитора да включи параграф за обръщане на внимание, за да подчертае проблем с принципа на действащото предприятие, докато МОС 570 изисква от него в тези ситуации да добави параграф за обръщане на внимание.²⁴ В този случай, одиторският доклад реферира само към одиторските стандарти (или Международните одиторски стандарти, или националните одиторски стандарти), в съответствие с които е бил изготвен одиторският доклад.

Допълнителна информация, представена във финансовия отчет (вж. параграфи 46-47)

- A45. В някои ситуации, предприятието може да бъде задължено по закон, друга нормативна разпоредба или стандарти, или може да избере доброволно, да представи заедно с финансовия отчет и допълнителна информация, която не е задължителна съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане. Например, допълнителна информация може да се представи, за да разшири разбирането на потребителя за приложимата обща рамка за финансово отчитане, или за да предостави допълнителни обяснения относно конкретни позиции във финансовия отчет. Тази информация обикновено се представя или в допълнителни справки, или като допълнителни пояснителни приложения .
- A46. Одиторското мнение обхваща допълнителната информация, която не може да бъде ясно разграничена от финансовия отчет поради нейното естество и начина, по който е представена. Например, това е случаят, когато пояснителните приложения към финансовия отчет включват обяснение за степента, до която финансовият отчет съответства на друга обща рамка за финансово отчитане. Одиторското мнение ще обхване още и пояснителни приложения или допълнителни справки, които са препратки от финансовия отчет.
- A47. Допълнителната информация, която е обхваната в одиторското мнение, не трябва да бъде посочена специално в уводния (въвеждащия) параграф на одиторския доклад, когато препратката в уводния (въвеждащия) параграф към пояснителните приложения в

²⁴ МОС 570, “Действащо предприятие”, параграф 19.

описанието на отчетите, които съставляват финансовия отчет, е достатъчна.

- A48. Закон или друга нормативна разпоредба може да не изискват допълнителната информация да бъде одитирана и ръководството може да реши да не изисква от одитора да включи допълнителната информация в обхвата на одита на финансовия отчет.
- A49. Оценката на одитора дали неодитираната допълнителна информация е представена по начин, който би могъл да се разтълкува като обхваната от одиторското мнение, включва, например, дали тази информация е представена във връзка с финансовия отчет и някаква одитирана допълнителна информация, и дали е ясно обозначена като “неодитирана”.
- A50. Ръководството би могло да промени представянето на неодитираната допълнителна информация, която би могла да се разтълкува като обхваната от одиторското мнение, например като:
- отстрани всякакви препратки от финансовия отчет към неодитираните допълнителни справки или неодитирани пояснителни приложения , така че разграничението между одитираната и неодитираната информация да бъде достатъчно ясно;
 - постави неодитираната допълнителна информация извън финансовия отчет или, ако това не е възможно при конкретната ситуация, като минимум постави неодитираните пояснителни приложения заедно в края на задължителните пояснителни приложения към финансовия отчет и ясно ги обозначи като неодитирани. Неодитирани пояснителни приложения , които са смесени с одитираните, могат неправилно да бъдат разтълкувани като одитирани.
- A51. Фактът, че допълнителната информация е неодитирана, не освобождава одитора от отговорността да прочете тази информация, за да установи съществени несъответствия с одитирания финансов отчет. Отговорностите на одитора във връзка с неодитирана допълнителната информация са същите като тези, разгледани в МОС 720.²⁵

Приложение

(вж. параграф A14)

Примери на одиторски доклади върху финансов отчет

- Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, чиято цел е да отговори на потребностите от обичайна финансова информация на широк кръг от потребители (напр., Международните стандарти за финансово отчитане).
- Пример 2: Одиторски доклад върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, чиято цел е да отговори на потребностите от обичайна финансова информация на широк кръг от потребители.
- Пример 3: Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, чиято цел е да отговори на потребностите от обичайна финансова информация на широк кръг от потребители (напр., Международните стандарти за финансово отчитане).

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на пълен финансов отчет.**
- **Финансовият отчет с общо предназначение е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет в МОС 210.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет одиторът има други отговорности за докладване, изисквани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Доклад върху финансовия отчет²⁶

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 г., отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация .

Отговорност на ръководството²⁷ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане²⁸ , и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството

²⁶ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и регулаторни изисквания".

²⁷ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

²⁸ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин:

определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

"Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава"²⁹

В случая на бележка под черта 28, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне²⁹ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието³⁰. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия

²⁹ В случая на бележка под черта 28, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

³⁰ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 28, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение финансовият отчет представя достоверно във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на компания АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други правни и регулаторни изисквания

[Форматът и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варира в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на пълен финансов отчет, изискван от закон или друга нормативна разпоредба.**
- **Финансовият отчет с общо предназначение е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Общата рамка за финансово отчитане (XYZ закон) на юрисдикция X (т.е., обща рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или друга нормативна разпоредба, чиято цел е да отговори на потребностите от обичайна финансова информация на широк кръг от потребители , но която не е обща рамка за достоверно представяне).**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет в МОС 210.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 г., отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация .

Отговорност на ръководството³¹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на този финансов отчет в съответствие с XYZ закон на юрисдикция X, и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе

³¹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието³². Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение финансовият отчет на компания АБВ за годината, завършваща на 31 декември 20X1, е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с XYZ закон на юрисдикция X.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

³² При обстоятелства, когато одиторът носи отговорност и за изразяването на мнение върху ефективността на системата за вътрешен контрол едновременно с одита на финансовия отчет, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: “При извършването на тези оценки на риска, одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства”.

ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

[Адрес на одитора]

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на консолидиран финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на компанията-майка в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет в МОС 210.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет одиторът има други отговорности за докладване, изисквани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Доклад върху консолидиран финансов отчет³³

Ние извършихме одит на приложения консолидиран финансов отчет на компанията АБВ и нейните дъщерни дружества към 31 декември 20X1 година, включващ консолидиран баланс към 31 декември 20X1 г., консолидиран отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на същественияте счетоводни политики и другата пояснителна информация .

Отговорност на ръководството³⁴ за консолидирания финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет³⁵, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато

³³ Подзаглавието "Доклад върху консолидиран финансов отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и регулаторни изисквания".

³⁴ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

³⁵ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин:

ръководството определи като необходима за изготвянето на консолидиран финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

"Ръководството е отговорно за изготвянето на консолидиран финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава"³⁶ В случая на бележка под черта 35, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този консолидиран финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко консолидираният финансов отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени в консолидираният финансов отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения в консолидираният финансов отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за ³⁶вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне ³⁷на консолидирания финансов отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието ³⁷. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне в консолидирания финансов отчет.

³⁶ В случая на бележка под черта 35, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

³⁷ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 35, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение консолидираният финансов отчет представя достоверно във всички съществени аспекти(или "дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на компания АБВ и нейните дъщерни дружества към 31 декември 20X1 година, както и (за) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други правни и регулаторни изисквания

[Форматът и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варира в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 705

МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 година)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС.....	1
Видове модифицирани мнения.....	2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Обстоятелства, при които се налага модификация в одиторското мнение ..	6
Определяне на вида на модификацията в одиторското мнение	7-15
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	16-27
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	28
Приложение и друг пояснителен материал	
Видове модифицирани мнения	A1
Характер на съществените отклонения*	A2-A7

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

Характер на невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства	A8-A12
Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения след като одиторът е приел ангажимента.....	A13-A15
Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение	A16
Формат и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	A17-A24
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление.....	A25
Приложение: Примери на одиторски доклади с модификации в мнението	

Международен одиторски стандарт (МОС) 705 „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да издаде подходящ доклад в ситуации, в които при формирането на мнение в съответствие с МОС 700 ¹ одиторът заключи, че е необходима модификация в одиторското мнение върху финансовия отчет.

Видове модифицирани мнения

2. Настоящият МОС установява три вида модифицирани мнения, а именно, квалифицирано мнение, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение. Решението относно кой вид модифицирано мнение е подходящ зависи от: (вж. параграф A1)

(а) характера на въпроса, водещ до модификацията, тоест, дали финансовият отчет съдържа съществени отклонения или, в случай на невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, дали може да съдържа съществени отклонения; и

(б) преценката на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект на въпроса върху финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 година

Цел

4. Целта на одитора е да изрази ясно и подходящо модифицирано мнение върху финансовия отчет, когато:

(а) одиторът заключи, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения; или

¹ МОС 700 „Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет”

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да заключи, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения.

Определения

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

(а) Всеобхватен – термин, който се използва, в контекста на отклоненията, за да опише ефекта на отклоненията върху финансовия отчет, или възможния ефект на отклоненията върху финансовия отчет, ако има такъв, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватни ефекти върху финансовия отчет са тези, които по преценка на одитора:

- (i) не са свързани с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;
- (ii) ако са свързани, представляват или биха могли да представляват съществена част от финансовия отчет; или
- (iii) във връзка с оповестяванията, са от фундаментално значение за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

(б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение.

Изисквания

Обстоятелства, при които се налага модификация в одиторското мнение

6. Одиторът модифицира одиторския доклад, когато:

(а) одиторът заключи, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени отклонения; или (вж. параграфи А2-А7)

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да заключи, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения (вж. параграфи А8-А12)

Определяне на вида на модификацията в одиторското мнение

Квалифицирано мнение

7. Одиторът изразява квалифицирано мнение, когато:

(а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, заключи, че отклоненията, поотделно или в съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или

(б) одиторът не е в състояние да придобие достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът заключи, че възможния ефект върху финансовия отчет на неразкритите отклонения, ако има такъв, би бил съществен, но не и всеобхватен.

Отрицателно мнение

8. Одиторът изразява отрицателно мнение, когато той, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, заключи, че отклоненията, поотделно или в съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

9. Одиторът отказва изразяването на мнение, когато той не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението и заключи, че възможният ефект върху финансовия отчет на неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.

10. Одиторът отказва изразяването на мнение, когато, в изключително редки обстоятелства, включващи множество несигурности, одиторът заключи, че независимо от това, че той е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства за всяка една от отделните несигурности, не е възможно да формира мнение върху финансовия отчет, поради потенциалното взаимодействие на несигурностите и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.

Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента

11. Ако след като е приел ангажимента одиторът узнае, че ръководството е наложило ограничение върху обхвата на одита, което одиторът счита за вероятно да доведе до необходимостта от изразяване на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет, одиторът иска от ръководството да премахне ограничението.

12. Ако ръководството откаже да премахне ограничението, посочено в параграф 11, одиторът съобщава въпроса на лица, натоварени с общо

управление, освен ако всички, натоварени с общо управление не са включени в ръководството ² и определя дали е възможно да извърши алтернативни процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът определя ефектите от това по следния начин:

(а) ако одиторът заключи, че възможният ефект върху финансовия отчет на неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът квалифицира мнението си; или

(б) ако одиторът заключи, че възможният ефект върху финансовия отчет на неразкритите отклонения, ако има такива, би могъл да бъде съществен и всеобхватен, така че квалификацията на мнението би била недостатъчна, за да съобщи важността на ситуацията, одиторът: (вж. параграфи A13-A14)

(i) се оттегля от одита, когато е практически възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; или

(ii) ако оттеглянето от одита преди издаването на одиторския доклад не е практически възможно или допустимо, отказва изразяването на мнение върху финансовия отчет.

14. Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди оттеглянето той съобщава на лицата, натоварени с общо управление всякакви въпроси, свързани с отклоненията, установени в хода на одита, които биха довели до модификация в мнението. (вж. параграф A15)

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение

15. Когато одиторът сметне за необходимо да изрази отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не включва и немодифицирано мнение във връзка със същата обща рамка за финансово отчитане върху индивидуалния финансов отчет или върху един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на такова

² МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13.

немодифицирано мнение в същия доклад³ при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение на одитора или на отказа от изразяване на мнение върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф A16)

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

База за включване на параграф за модификация

16. Когато одиторът модифицира мнението върху финансовия отчет, той , в допълнение към конкретните елементи, изисквани съгласно МОС 700 , включва параграф в одиторския доклад, който предоставя обяснение на въпроса, водещ до модификацията. Одиторът поставя този параграф непосредствено преди параграфа с мнението в одиторския доклад и да използва заглавието „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”, както е уместно. (вж. параграф A17)
17. Ако е налице съществено отклонение във финансовия отчет, което е свързано с конкретни суми във финансовия отчет (включително количествени оповестявания), одиторът включва в базата за параграфа за модификация обяснение и количествено определение на финансовия ефект на отклонението, освен ако това не е практически възможно. Ако не е практически възможно финансовият ефект да бъде изразен количествено, одиторът посочва това в базата за параграфа за модификация. (вж. параграф A18)
18. Ако е налице съществено отклонение във финансовия отчет, което е свързано с текстови оповестявания, одиторът включва в базата за параграфа за модификация обяснение за това, какви отклонения се съдържат в оповестяванията.
19. Ако е налице съществено отклонение във финансовия отчет, което е свързано с неоповестяването на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът :
 - (а) обсъжда неоповестяването с лицата, натоварени с общо управление;

³ МОС 805 „Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет” разглежда обстоятелствата, при които одиторът е ангажиран да изрази самостоятелно мнение върху един или повече конкретни елементи, статии или позиции във финансовия отчет.

(б) описва в базата за параграфа за модификация характера на пропуснатата информация; и

(в) освен ако не е забранено от закон или друга нормативна разпоредба, включва пропуснатите оповестявания, при условие, че е практически възможно да направи това и ако одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства за пропуснатата информация. (вж. параграф A19)

20. Ако модификацията произтича от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът посочва в базата за параграфа за модификация причините за тази невъзможност.

21. Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет, той описва в базата за параграфа за модификация причините за всякакви други въпроси, за които одиторът знае, които биха изисквали модификация в мнението, както и ефекта от тях. (вж. параграф A20)

Параграф за изразяване на мнение

22. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, той използва заглавието „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”, както е уместно, за параграфа за изразяване на мнение. (вж. параграфи A21, A23-A24)

23. Когато одиторът изрази квалифицирано мнение поради съществени отклонения във финансовия отчет, той посочва в параграфа за изразяване на мнение, че по негово мнение, с изключение на ефекта от въпроса(те), описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(а) финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато отчетността е в съответствие с общата рамка за достоверно представяне; или

(б) финансовият отчет не е бил изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато отчетността е в съответствие с общата рамка за съответствие.

Когато модификацията произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за целите на модифицираното мнение одиторът използва съответстващата фраза “с изключение на възможните ефекти от въпроса(те) ...”. (вж.: пар. A22)

24. Когато одиторът изрази отрицателно мнение, той посочва в параграфа за мнението, че по негово мнение, поради съществеността на въпроса(те), описан в параграф „База за отрицателно мнение”:

(а) финансов отчет не представя достоверно (или "не дава вярна и честна представа за") в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато отчетността е в съответствие с общата рамка за достоверно представяне; или

(б) финансовият отчет не е бил изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато отчетността е в съответствие с общата рамка за съответствие.

25. Когато одиторът откаже изразяването на мнение, поради невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, той посочва в параграфа за изразяване на мнение, че:

(а) поради съществеността на въпроса(те), описан в параграф „База за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигури база за изразяване на одиторско мнение; и, съответно,

(б) одиторът не изразява мнение върху финансовия отчет.

Описание на отговорността на одитора в случаите, когато одиторът изрази квалифицирано или отрицателно мнение

26. Когато одиторът изрази квалифицирано или отрицателно мнение, той променя описанието за отговорността на одитора, за да посочи, че одиторът е убеден, че одиторските доказателства, които е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за изразяването на модифицирано одиторско мнение от неговата страна.

Описание на отговорността на одитора в случаите, когато одиторът откаже изразяването на мнение

27. Когато одиторът откаже изразяването на мнение поради невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, той променя въвеждащия параграф в одиторския доклад, за да посочи, че е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет. Одиторът също така променя описанието на отговорността на одитора и описанието на обхвата на одита, за да посочи само следното: „Нашата отговорност се свежда до

изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит в съответствие с Международните одиторски стандарти. Поради въпросът(те), описан в параграф „База за отказ от изразяване на мнение”, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигурим база за изразяване на одиторско мнение.”

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

28. Когато одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад, той съобщава на лицата, натоварени с общо управление, обстоятелствата, които са довели до очакваната модификация и предложената формулировка на модификацията. (вж. параграф A25)

* * *

Приложение и друг пояснителен материал

Видове модифицирани мнения (вж. параграф 2)

A1. Таблицата по-долу илюстрира как преценката на одитора за характера на въпроса, водещ до модификацията, и всеобхватността на неговото отражение, или възможно отражение, върху финансовия отчет, се отразява върху вида мнение, което ще бъде изразено.

<i>Характер на въпроса, водещ до модификацията</i>	<i>Преценка на одитора за всеобхватността на ефектите или възможните ефекти върху финансовия отчет</i>	
	<i>Съществени, но не всеобхватни</i>	<i>Съществени и всеобхватни</i>
Финансовият отчет съдържа съществени отклонения	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

Характер на същественият отклонения (вж. параграф 6(a))

A2. МОС 700 изисква от одитора, за да формира мнение върху финансовия отчет, да заключи дали е била получена разумна степен на сигурност относно това, дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения⁴.

⁴ МОС 700, параграф 11.

Това заключение взема под внимание оценката на одитора за некоригираните отклонения, ако има такива, във финансовия отчет, в съответствие с МОС 450⁵.

А3. МОС 450 определя отклонението като разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетен обект във финансовия отчет, и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват за този обект, за да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Съответно, съществено отклонение във финансовия отчет може да възникне във връзка със:

- (а) целесъобразността на избраната счетоводна политика;
- (б) приложението на избраната счетоводна политика; или
- (в) целесъобразността или достатъчността на оповестяванията във финансовия отчет.

Целесъобразност на избраната счетоводна политика

А4. Във връзка с целесъобразността на счетоводната политика, избрана от ръководството, съществени отклонения във финансовия отчет могат да възникнат, когато:

- (а) избраната счетоводна политика не е в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или
- (б) финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, не представя основни сделки и събития по начин, който да осигурява достоверно представяне.

А5. Общите рамки за финансово отчитане често съдържат изисквания за осчетоводяването и оповестяването на промени в счетоводната политика. Когато предприятието е променило своя избор на съществена счетоводна политика, може да възникне съществено отклонение във финансовия отчет, когато предприятието не е спазило тези изисквания.

Прилагане на избраната счетоводна политика

А6. Във връзка с прилагането на избраната счетоводна политика могат да възникнат съществени отклонения във финансовия отчет:

⁵ МОС 450 „Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита”, параграф 4(а).

(а) когато ръководството не е приложило избраната счетоводна политика в съответствие с общата рамка за финансово отчитане, включително когато ръководството не е прилагало избраната счетоводна политика последователно в отделните периоди, или по отношение на сходни сделки и събития (последователност на прилагането); или

(б) дължащи се на начина на прилагане на избраната счетоводна политика (като например неумишлена грешка при прилагането).

Целесъобразност или достатъчност на оповестяванията във финансовия отчет

A7. Във връзка с целесъобразността или достатъчността на оповестяванията във финансовия отчет могат да възникнат съществени отклонения във финансовия отчет, когато:

(а) финансовият отчет не включва всички оповестявания, които се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане;

(б) оповестяванията във финансовия отчет не са представени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или

(в) финансовият отчет не съдържа оповестяванията, които са необходими за постигането на достоверно представяне.

Характер на невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 6(б))

A8. Невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства (наричана още ограничение в обхвата на одита) може да възникне от:

(а) обстоятелства извън контрола на предприятието;

(б) обстоятелства, свързани с характера или времето на провеждане на работата на одитора; или

(в) ограничения, наложени от ръководството.

A9. Невъзможността да изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на одита, ако одиторът е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства като извърши алтернативни процедури. Ако това не е възможно, се прилагат изискванията на параграфи 7(б) и 10, както е уместно. Ограниченията, наложени от ръководството, могат да имат други отражения върху одита, като например по отношение на оценката на одитора на рискове от измама и съображения, свързани с продължаването на ангажимента.

A10. Примери на обстоятелства извън контрола на предприятието включват такива, когато:

- счетоводните регистри на предприятието са били унищожени;
- счетоводните регистри на съществен компонент са били конфискувани за неопределен срок от държавни органи.

A11. Примери на обстоятелства, свързани с характера или времето на провеждане на работата на одитора включват такива, когато:

- предприятието е задължено да използва метода на собствения капитал за асоциирано предприятие и одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на последното, за да оцени дали методът на собствения капитал е бил приложен по подходящ начин;
- времето на назначението на одитора е такова, че той не е в състояние да извърши инвентаризация на материалните запаси;
- одиторът определи, че изпълнението на процедури по същество само по себе си не е достатъчно, но контролите на предприятието не са ефективни.

A12. Примери на невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, включват такива, когато:

- ръководството пречи на одитора да извърши инвентаризация на материалните запаси;
- ръководството пречи на одитора да поиска външно потвърждение на конкретни салда по сметки.

Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения след като одиторът е приел ангажимента (вж. параграфи 13(б)-14)

A13. Доколко оттеглянето от одита е практически възможно да зависи от етапа на завършеност на ангажимента в момента, в който ръководството наложи ограничение върху обхвата. Ако одиторът по същество е завършил одита, той може да реши да го приключи доколкото е възможно, да изрази отказ от мнение и да обясни ограничението в обхвата в параграфа „База за отказ от изразяване на мнение” преди да се оттегли.

A14. При определени обстоятелства, оттеглянето от одита може да не бъде възможно, ако одиторът е задължен по закон или от друга нормативна разпоредба да продължи одиторския ангажимент. Случаят може да бъде такъв за одитор, който е назначен да извърши одит на финансовия отчет на предприятия от публичния сектор. Също така, това

може да бъде случаят в юрисдикции, при които одиторът е назначен да извърши одит на финансов отчет, обхващащ конкретен период, или който е назначен за конкретен период и му е забранено да се оттегли съответно преди завършването на одита на този финансов отчет или преди края на този период. Одиторът може да сметне за необходимо и включването на параграф „Други въпроси” в одиторския доклад⁶.

A15. Когато одиторът заключи, че оттеглянето от одита е необходимо, поради ограничение в обхвата, може да е налице професионално, правно или регулаторно изискване за него да съобщи въпросите, свързани с оттеглянето от ангажимента, на регулаторните органи или на собствениците на предприятието.

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение (вж. параграф 15)

A16. Посочените по-долу са примери на отчетни обстоятелства, които не биха били в противоречие с отрицателното мнение на одитора или отказа от изразяване на мнение:

- изразяване на немодифицирано мнение върху финансовия отчет, изготвен съгласно дадена обща рамка за финансово отчитане и, в рамките на същия доклад, изразяването на отрицателно мнение върху същия финансов отчет съгласно различна обща рамка за финансово отчитане⁷;
- отказ от изразяване на мнение във връзка с резултатите от дейността и паричните потоци, когато е уместно, и на немодифицирано мнение във връзка с финансовото състояние (вж. МОС 510⁸). В този случай, одиторът не е отказал изразяването на мнение върху финансовия отчет като цяло.

Формат и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

База за включване на параграф за модификация (вж. параграфи 16-17, 19(б), 21)

⁶ МОС 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор”, параграф A5

⁷ Вж. параграф A32 от МОС 700 за описание на това обстоятелство..

⁸ МОС 510 „Първоначални ангажименти за одит - начални салда”, параграф 10.

A17. Последователността в одиторския доклад помага за повишаване степента на разбиране от страна на потребителите и за идентифицирането на необичайни обстоятелства, когато такива възникнат. Съответно, въпреки, че еднообразието във формулировката на модифицираното мнение и на описанието на базата за модификация може да не е възможно, последователността във формата и съдържанието на одиторския доклад е желателно.

A18. Пример за финансовия ефект на съществените отклонения, които одиторът може да опише в базата за параграфа за модификация в одиторския доклад, е количественото изразяване на ефекта върху данъка върху дохода, печалбата преди данъци, печалбата за периода и собствения капитал, ако материалните запаси са завишени.

A19. Оповестяването на пропуснатата информация в базата за параграфа за модификация не би било практически възможно, ако:

(а) оповестяванията не са били направени от ръководството или ако оповестяванията по друг начин не са на разположение на одитора; или

(б) по преценка на одитора, оповестяванията биха били ненужно обширни във връзка с одиторския доклад.

A20. Отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение, свързано с конкретен въпрос, описан в базата за параграфа за квалификация, не може да служи като основание да се пропусне описването на други установени въпроси, които в противен случай биха наложили модификация в одиторското мнение. В такива случаи, оповестяването на тези други въпроси, за които одиторът знае, може да бъде уместно за потребителите на финансовия отчет.

Параграф за изразяване на мнение (вж. параграфи 22-23)

A21. Включването на това заглавие на параграф прави ясно за потребителя, че одиторското мнение е модифицирано и посочва вида на модификацията.

A22. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение, не би било подходящо използването на фрази като: „с горепосоченото обяснение” или „предмет на” в параграфа за изразяване на мнение, тъй като те не са достатъчно ясни или въздействащи.

Примерни одиторски доклади

A23. Примери 1 и 2 в Приложението съдържат одиторски доклади съответно с квалифицирано и отрицателно мнение, тъй като финансовият отчет съдържа съществени отклонения.

A24. Пример 3 в Приложението съдържа одиторски доклад с квалифицирано мнение, тъй като одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Пример 4 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства за единичен елемент на финансовия отчет. Пример 5 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства за множество елементи на финансовия отчет. Във всеки един от последните два случая, възможните ефекти върху финансовия отчет на невъзможността са както съществени, така и всеобхватни.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 28)

A25. Съобщаването на лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелствата, които са довели до очаквана модификация в одиторското мнение и на предложената формулировка на модификацията, дава възможност на:

(а) одитора да изпрати известие до лицата, натоварени с общо управление, за модификацията(те), която смята да направи, и причините (или обстоятелствата), наложили модификацията(те);

(б) одитора да потърси съдействието на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с фактите на въпроса(те), водещи до очакваната

модификация(и), или да потвърди въпросите на несъгласие с ръководството като такива; и

(в) лицата, натоварени с общо управление, да имат възможността, когато това е уместно, да предоставят на одитора допълнителна информация и обяснения във връзка с въпроса(те), водещи до очакваната модификация(и).

Приложение
(вж. параграфи A23-24)

Примери на одиторски доклади с модификации в мнението

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществени отклонения във финансовия отчет.
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществени отклонения във финансовия отчет.
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможност на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ за изразяване на мнение поради невъзможност на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за единичен елемент във финансовия отчет.
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ за изразяване на мнение поради невъзможност на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за множество елементи във финансовия отчет.

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на пълния комплект финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210⁹.**
- **Материалните запаси са неправилно отразени. Отклонението се счита за съществено, но не и всеобхватно за финансовия отчет.**
- **Освен за одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет¹⁰

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

⁹ МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти“.

¹⁰ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други закони и нормативни изисквания"

Отговорност на ръководството¹¹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹² на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹³ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹⁴.

¹¹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка при съответната юрисдикция

¹² Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

¹³ В случая на бележка под черта 12 това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

¹⁴ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с

Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Материалните запаси на дружеството са посочени в баланса на стойност xxx. Ръководството не е отчетало материалните запаси по по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност, а ги е отчетало единствено по себестойност, което представлява отклонение от Международните стандарти за финансово отчитане. Регистрите на дружеството сочат, че ако ръководството беше отчетало материалните запаси по по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност, би била необходима сума от xxx, за да се намали стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализуема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с xxx, а данъкът върху дохода, печалбата или загубата за периода и собственият капитал на акционерите биха се намалили съответно с xxx, xxx и xxx.

Квалифицирано мнение

По наше мнение с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение“, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 12, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на консолидиран финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на компанията-майка в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210 .**
- **Финансовият отчет съдържа съществени отклонения поради неконсолидирането на дъщерното дружество. Същественото отклонение се счита за всеобхватно за финансовия отчет. Ефектът на отклонението върху финансовия отчет не е бил определен, тъй като не е било практически възможно да се направи това.**
- **Освен за одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху консолидиран финансов отчет¹⁵

Ние извършихме одит на приложения консолидиран финансов отчет на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ консолидиран баланс към 31 декември 20X1 година, консолидиран отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

¹⁵ Подзаглавието "Доклад върху консолидиран финансов отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и нормативни изисквания"

Отговорност на ръководството¹⁶ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹⁷ на този консолидиран финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи за необходима, за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този консолидиран финансов отчет, основащо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко консолидираният финансов отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени в консолидирания финансов отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹⁸ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на

¹⁶ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка при съответната юрисдикция

¹⁷ Когато отговорността на ръководството е да изготви консолидиран финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на консолидиран финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

¹⁸ В случая на бележка под черта 17, това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на консолидиран финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

предприятието¹⁹. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне в консолидирания финансов отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, дружеството не е консолидирано финансов отчет на дъщерно дружество XYZ, придобито през 20X1 година, тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното дружество на датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита на база цена на придобиване. Съгласно Международните стандарти за финансово отчитане дъщерното дружество трябва да бъде консолидирано, тъй като то се контролира от дружеството. Ако XYZ беше консолидирано, много елементи в приложния финансов отчет биха били засегнати съществено. Ефектът върху финансовия отчет на пропускане да се консолидира дъщерното дружество не е бил определен.

Отрицателно мнение

По наше мнение поради съществеността на въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на отрицателно мнение“, консолидираният финансов отчет не представя достоверно (или "не дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на дружество АБВ и неговите дъщерни дружества към 31 декември 20X1 година, както и (за) техните финансови резултати от дейността и

¹⁹ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на консолидирани финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 17, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

паричните им потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на пълен комплект финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210 .**
- **Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за инвестицията в чуждестранен филиал. Възможният ефект на невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства се счита за съществен, но не и всеобхватен за финансовия отчет.**
- **Освен за одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет²⁰

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

²⁰ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други закони и нормативни изисквания"

Отговорност на ръководството²¹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне²² на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи за необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне²³ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието²⁴.

²¹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

²² Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

²³ В случая на бележка под черта 22, това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

²⁴ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които

Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на дружество АБВ в дружество XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и осчетоводено по метода на собствения капитал, се отчита на стойност xxx в баланса към 31 декември 20X1 година, а дялът на АБВ в печалбата или загубата за периода на XYZ, в размер на xxx, е включен в печалбата или загубата на АБВ за годината, завършваща тогава. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства за балансовата стойност на инвестицията на АБВ в XYZ към 31 декември 20X1 година, както и за дела на АБВ в печалбата или загубата на XYZ за годината, тъй като ни беше отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. Съответно, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции на тези суми.

Квалифицирано мнение

По наше мнение с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 22, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 4:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на пълен комплект финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210 .**
- **Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за единичен елемент на финансовия отчет. Тоест, одиторът не е бил в състояние да получи и одиторски доказателства за финансовата информация на инвестиция в съвместно предприятие, която представлява повече от 90% от нетните активи на дружеството. Възможният ефект на невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства се счита за съществен и всеобхватен за финансовия отчет.**
- **Освен за одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет²⁵

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другата пояснителна информация.

²⁵ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други закони и нормативни изисквания"

Отговорност на ръководството²⁶ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне²⁷ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка..

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Поради въпроса, описан в параграф „База за отказ от изразяване на мнение” обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигурим база за изразяване на одиторско мнение.

База за отказ от изразяване на мнение

Инвестицията на дружество АБВ в съвместно предприятие XYZ се отчита на стойност xxx в баланса на дружеството към 31 декември 20X1 година, което представлява повече от 90% от нетните активи на дружеството към 31 декември 20X1 година. Ние не получихме достъп до ръководството и одиторите на XYZ, включително до одиторската документация на одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции във връзка с пропорционалния дял на дружеството в активите на XYZ, които то контролира съвместно, неговия пропорционален дял в приходите и разходите на XYZ за годината, и елементите, съдържащи се в отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отказ от изразяване на мнение

Поради съществеността на въпроса, описан в параграф „База за отказ от изразяване на мнение”, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигурим база за изразяване на

²⁶ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

²⁷ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане."

одиторско мнение. Съответно, ние не изразяваме мнение върху финансовия отчет.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 5:

Обстоятелствата включват следното:

- Одит на пълен комплект финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.
- Условиата на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210 .
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за множество елементи на финансовия отчет. Тоест, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства за материалните запаси и вземанията на предприятието. Възможният ефект на невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства се счита за съществен и всеобхватен за финансовия отчет.
- Освен за одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет²⁸

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

²⁸ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други закони и нормативни изисквания"

Отговорност на ръководството²⁹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне³⁰ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка..

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Поради въпросите, описани в параграф „База за отказ от изразяване на мнение” обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигурим база за изразяване на одиторско мнение.

База за отказ от изразяване на мнение

Ние не бяхме ангажирани като одитори на дружеството до 31 декември 20X1 година и поради това, ние не наблюдавахме инвентаризацията на материалните запаси в началото и в края на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим, чрез използването на алтернативни средства, за количествата материални запаси, държани към 31 декември 20X0 и 20X1 година, които са посочени в баланса със стойности съответно от xxx и xxx. В допълнение, въвеждането на нова компютризирана система за вземанията през септември 20X1 година доведе до редица грешки във вземанията. Към датата на одиторския доклад, ръководството все още беше в процес на поправяне на дефектите в системата и коригиране на грешките. Ние не бяхме в състояние да потвърдим или проверим с алтернативни средства включените в баланса вземания на обща стойност от xxx към 31 декември 20X1 година. В резултат от тези въпроси, ние не бяхме в състояние да определим дали не биха се наложили корекции във връзка с отчетени или неотчетени материални запаси и вземания, и елементите, съдържащи се в отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отказ от изразяване на мнение

²⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

³⁰ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето и представянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане".

Поради съществеността на въпроса, описан в параграф „База за отказ от изразяване на мнение”, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да осигурим база за изразяване на одиторско мнение. Съответно, ние не изразяваме мнение върху финансовия отчет.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 706

ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Параграфи за обръщане на внимание в доклада на независимия одитор	6-7
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	8
Комуникации с лицата, натоварени с общо управление	9
Приложение и други пояснителни материали	
Параграфи за обръщане на внимание в доклада на независимия одитор	A1-A4
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	A5-A11
Комуникации с лицата, натоварени с общо управление	A12
Приложение 1: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание	
Приложение 2: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси	
Приложение 3: Пример за одиторски доклад, който включва параграф за обръщане на внимание	

ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В
ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

Международен одиторски стандарт (МОС) 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда допълнителните комуникации в одиторския доклад в случаите, когато одиторът счита за необходимо:
 - (а) да обърне внимание на потребителите по отношение на въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от изключителна важност за разбирането му от страна на потребителите; или
 - (б) да обърне внимание на потребителите по отношение на въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които са съществени за разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.
2. Приложения 1 и 2 идентифицират МОС, които съдържат специални изисквания към одитора за включване в одиторския доклад на параграфи за обръщане на внимание или параграфи по други въпроси. При такива обстоятелства са приложими изискванията в настоящия МОС относно формата и позиционирането на тези параграфи.

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

4. Целта на одитора, след формиране на мнение относно финансовия отчет, е да привлече вниманието на потребителите, когато по негова преценка е необходимо да се направи това, чрез отделна допълнителна комуникация в одиторския доклад:
 - (а) към въпрос, който въпреки че е представен или оповестен във финансовия отчет, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането от страна на потребителите относно финансовия отчет; или
 - (б) както това е целесъобразно, към всеки друг въпрос, който е съществен за разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Определения

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Параграф за обръщане на внимание – параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, който е

подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който по преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

- (б) Параграф "Други въпроси" – параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който по преценка на одитора е свързан с разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Изисквания

Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад

6. Ако одиторът прецени, че е необходимо да обърне вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или е оповестен във финансовия отчет, който по преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, при условие, че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, че въпросът не е представен със съществено отклонение във финансовия отчет. Тази параграф единствено прави препратка към информацията, представена или оповестена във финансовия отчет. (вж. параграф A1-A2)
7. Когато одиторът включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, той :
- (а) включва непосредствено след параграфа за изразяване на мнение в одиторския доклад;
 - (б) използва заглавие "параграф за обръщане на внимание" или друго подходящо заглавие;
 - (в) включва в параграфа ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос; и
 - (г) посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на параграфа, на който се обръща внимание. (вж. параграф A3-A4)

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад

8. Ако одиторът прецени, че е необходимо да комуникира въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който по преценка на одитора е свързан с разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад и това не е забранено със закон или нормативна разпоредба, той прави това в параграф в одиторския доклад, озаглавен "Параграф по друг въпрос" или по друг подходящ начин. Одиторът включва този параграф непосредствено след параграфа за изразяване на мнение и

какъвто и да било параграф за обръщане на внимание, или на друг място в одиторския доклад, ако съдържанието на параграфа по други въпроси е съществен във връзка с раздела за други отговорности за докладване. (вж. параграф A5 - A11)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

9. Ако одиторът очаква включване на параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад, той комуникира това очакване с лицата, натоварени с общо управление, както и предлаганата формулировка на този параграф. (вж. параграф A12)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание (вж. параграф 6)

- A1. Примерите за обстоятелства, при които одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф за обръщане на внимание, включват:
- несигурност, свързана с бъдещ изход от извънредно съдебно дело или регулаторна мярка;
 - ранно приложение (когато това е позволено) на нов счетоводен стандарт (например, нов Международен стандарт за финансово отчитане), който има широко разпространен ефект върху финансовия отчет преди датата на влизането му в сила;
 - голямо природно бедствие, което е оказало или продължава да оказва съществен ефект върху финансовото състояние на предприятието.
- A2. Широкото използване на параграфите за обръщане на внимание намалява ефективността на комуникацията от страна на одитора по тези въпроси. В допълнение, включването на повече информация в параграфа за обръщане на внимание, отколкото е представена или оповестена във финансовия отчет, може да предполага, че въпросът не е представен или оповестен по подходящ начин; съответно, параграф 6 ограничава използването на параграфа за обръщане на внимание до въпроси, които са представени или оповестени във финансовия отчет.

Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад (вж. параграф 7)

- А3. Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява върху одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител нито за:
- (а) изразяването от страна на одитора на квалифицирано мнение или отрицателно мнение, нито от отказ от изразяване на мнение, когато това се налага от обстоятелствата на конкретния одиторски ангажимент (вж. МОС 705 ¹); или
 - (б) оповестявания във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква от ръководството да направи.
- А4. Примерният доклад в Приложение 3 включва параграф за обръщане на внимание в одиторски доклад, който съдържа квалифицирано мнение.

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад (вж. параграф 8)

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф по други въпроси

Съществени за разбиране на одита от страна на потребителите

- А5. В редките обстоятелства, при които одиторът не е в състояние да се оттегли от даден ангажимент, въпреки че възможният ефект от неспособността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е всеобхватен², одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф по друг въпрос в одиторския доклад, за да обясни защо не е възможно да се оттегли от ангажимента.

Съществени за разбиране на отговорностите на одитора или на одиторския доклад от страна на потребителите

- А6. Законодателството, нормативните разпоредби или общоприетата практика в дадена юрисдикция може да изискват или да позволяват на одитора да развие по-подробно въпроси, които предоставят допълнително обяснение на отговорностите му при одита на финансовия отчет или за одиторския доклад върху него. Когато това е подходящо, може да се използват едно или повече подзаглавия, които описват съдържанието на параграфа по други въпроси.
- А7. Параграфът по други въпроси не разглежда обстоятелства, при които одиторът има други отговорности за докладване в допълнение към отговорността му съгласно МОС за издаване на доклад върху финансовия отчет (вж. раздел "Други отговорности за докладване" в

¹ МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор"

² Вж. параграф 13(б)(ii) от МОС 705 за дискусия на това обстоятелство

МОС 700 ³⁾ или, когато от одитора е поискано да изпълни и да докладва относно допълнителни конкретни процедури, или да изрази мнение по специфични въпроси.

Издаване на доклад относно повече от един финансов отчет

A8. Предприятието може да изготви един финансов отчет в съответствие с общата рамка с общо предназначение (например, националната обща рамка) и друг финансов отчет в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение (например, Международните стандарти за финансово отчитане) и да ангажира одитора да издаде доклад върху двата финансови отчета. Ако одиторът е определил, че общите рамки са приемливи в съответните обстоятелства, той може да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, посочвайки фактът, че друг финансов отчет е изготвен от същото предприятие в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение и, че одиторът е издал доклад върху тези финансови отчети.

Ограничение в разпространението или използването на одиторския доклад

A9. Финансовите отчети, изготвени за специфична цел, могат да бъдат изготвени в съответствие с обща рамка с общо предназначение, тъй като предвижданите потребители са определили, че тази обща рамка с общо предназначение отговаря на техните потребности от финансова информация. Тъй като одиторският доклад е предвиден за конкретните потребители, одиторът може да прецени, че при тези обстоятелства е необходимо да включи параграф по други въпроси, посочващ, че одиторският доклад е изготвен единствено за предвидените потребители и не трябва да се разпространява за или да се използва от други страни.

Включване на параграф по други въпроси в одиторския доклад

A10. Съдържанието на параграфа по други въпроси отразява ясно това, че този друг въпрос не се изисква за представяне и оповестяване във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора е забранено да предоставя по закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти, например, етични стандарти, свързани с конфиденциалността на информацията. Параграфът по други въпроси също не включва информация, която се изисква за предоставяне от ръководството.

A11. Позиционирането на параграфа по други въпроси зависи от естеството на информацията, която следва да бъде комуникирана.

³ МОС 700 "Формиране на мнение и издаване на доклад върху финансовия отчет", параграф 38-39.

ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В
ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

Когато параграфът по други въпроси се включва, за да обърне внимание на потребителите към въпрос, съществен за тяхното разбиране на одита на финансовия отчет, той се включва непосредствено след параграфа за изразяване на мнение и какъвто и да било друг параграф за обръщане на внимание. Когато параграфът по други въпроси се включва, за да обърне вниманието на потребителите към въпрос, свързан с другите отговорности за докладване, адресирани в одиторския доклад, той може да бъде включен в подраздел, озаглавен "Доклад по други законови и нормативни изисквания". Алтернативно, когато е съществен за всички отговорности на одитора или за разбирането на одиторския доклад от страна на потребителите, параграфът по други въпроси може да се включи като отделен раздел след Доклада върху финансовия отчет и Доклада по други законови и нормативни изисквания.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 9)

A12. Тази комуникация дава възможност лицата, натоварени с общо управление, да бъдат информирани за характера на каквито и да било специфични въпроси, които одиторът възнамерява да отрази в одиторския доклад и им дава възможност да получат допълнително разяснение от страна на одитора, когато това е необходимо. Когато включването на параграф по допълнителни въпроси по конкретен въпрос в одиторския доклад се повтаря при всеки следващ ангажимент, одиторът може да определи, че не е необходимо да повтаря комуникацията при всеки ангажимент.

Приложение 1
(вж. параграф 2)

**Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане
на внимание**

Настоящото приложение идентифицира параграфите в други МОС, които са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след [15 декември 2009 г.], които при определени обстоятелства изискват от одитора да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад. Списъкът не може да замести разглеждането на изискванията и свързаните приложения и други пояснителни материали в МОС.

МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти" – параграф 19(б)

МОС 560 "Последващи събития" – параграфи 12 (б) и 16

МОС 570 "Действащо предприятие" – параграф 19

МОС 800 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение”

Приложение 2
(вж. параграф 2)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси

Настоящото приложение идентифицира параграфите в други МОС, които са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след [15 декември 2009 г.], които при определени обстоятелства изискват от одитора да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад. Списъкът не може да замести разглеждането на изискванията и свързаните приложения и други пояснителни материали в МОС.

МОС 560 "Последващи събития" – параграфи 12(б) и 16

МОС 710 "Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети" – параграфи 13-14, 16-17 и 19

МОС 720 "Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет" – параграф 10(а)

Приложение 3
(вж. параграф А4)

Пример за одиторски доклад, който включва параграф за обръщане на внимание

Обстоятелствата включват следното:

- Одит на пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане
- Условиата на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет в МОС 210⁴
- Налице е несигурност, свързана с неприключен извънреден въпрос по съдебно дело
- Отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане, което е довело до квалифицирано мнение
- В допълнение към одита на финансовия отчет одиторът има други отговорности за докладване, налагани от местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Доклад върху финансовия отчет⁵

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, включващ баланс към 31 декември 20X1 г., отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки.

Отговорност на ръководството⁶ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне⁷ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за

⁴ МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти"

⁵ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и регулаторни изисквания"

⁶ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения^{*}, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне⁸ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието⁹.

⁷ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава".

^{*} **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

⁸ В случая на бележка под черта 7 това изречение може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

⁹ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска

ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В
ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Краткосрочните търгуеми ценни книжа на Дружеството са отчетени в баланса на стойност xxxхх. Ръководството не е оценило тези ценни книжа по пазарна стойност, а ги е отчетло по цена на придобиване, което представлява отклонение от изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане. Счетоводната документация показва, че в случай, че ръководството е оценило ценните книжа по пазарна стойност, Дружеството би признало нереализирана загуба в размер на xxx в отчета за доходите за годината. Балансовата стойност на ценните книжа в баланса би била намалена със същата кума към 31 декември 20X1 г., а данъците върху доходите, нетните приходи и собствения капитал на акционерите биха били намалени със съответно xxx, xxx и xxx.

Квалифицирано мнение

По наше мнение, с изключение на ефектите от въпроса, описан в параграфа База за изразяване на квалифицирано мнение, финансовият отчет представя достоверно във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за") финансовото състояние на АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Параграф за обръщане на внимание

одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 7, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В
ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

Обръщаме внимание на пояснителна бележка Х към финансовия отчет, където се описва несигурност¹⁰, свързана с разрешаването на съдебно дело, заведено срещу Дружеството от компанията ХУЗ. Нашето мнение не е квалифицирано във връзка с този въпрос.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варира в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

¹⁰ При описанието на несигурността одиторът използва същата терминология, която е използвана в пояснителната бележка към финансовия отчет.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 710

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Естество на сравнителната информация..... 2-3	
Дата на влизане в сила	4
Цели	5
Определения	6
Изисквания	
Одиторски процедури.....	7-9
Докладване на резултатите от одита	10-19
Приложение и друг пояснителен материал	
Одиторски процедури.....	A1
Докладване на резултатите от одита	A2-A11
Приложение: Примери на одиторски доклади	

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Международен одиторски стандарт (МОС) 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора във връзка със сравнителната информация при одита на финансови отчети. Когато финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от друг предходен одитор или не е бил одитиран въобще, по отношение на началните салда се прилагат и изискванията и насоките в МОС 510 ¹.

Естество на сравнителната информация

2. Естеството на сравнителната информация, която се представя във финансовия отчет на предприятието, зависи от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Има два различни общи подхода към отговорностите на одитора за изготвяне на доклад във връзка с такава сравнителна информация: съответстващи данни и сравнителни финансови отчети. Подходът, който ще бъде възприет, често се регламентира от закон или разпоредба, но може да бъде посочен и в условията на ангажимента.
3. Съществените различия между подходите по отношение на докладването на резултатите от одита са:
 - (а) при съответстващите данни - одиторското мнение върху финансовия отчет се отнася само до текущия период; докато
 - (б) при сравнителните финансови отчети - одиторското мнение се отнася до всеки един период, за който са представени финансови отчети.

Настоящият МОС обхваща отделно изискванията към докладването на резултатите от одита при всеки един подход.

Дата на влизане в сила

4. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

¹ МОС 510 „Първоначални ангажименти за одит - начални салда”.

Цели

5. Целите на одитора са:

- (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали сравнителната информация, включена във финансовия отчет, е била представена, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане към сравнителната информация; и
- (б) да издаде доклад в съответствие с отговорностите за докладване на резултатите от одита.

Определения

6. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

- (а) „Сравнителна информация” – сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет, във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- (б) „Съответстващи данни” - сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени като част от финансовия отчет за текущия период и са предназначени да се разглеждат единствено във връзка със сумите и други оповестявания, отнасящи се за текущия период (наричани “данни за текущия период”). Нивото на детайлност на представяне на сравнителните суми и оповестявания се определя основно от неговото отношение към данните от текущия период.
- (в) „Сравнителен финансов отчет” – сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение във финансовия отчет за текущия период, но която, ако бъде одитирана, се упоменава в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в този сравнителен финансов отчет, съответства на това във финансовия отчет за текущия период.

За целите на този МОС, препратките към „предходен период” трябва да се разглеждат като „предходни периоди”, когато сравнителната информация включва суми и оповестявания за повече от един период.

Изисквания

Одиторски процедури

7. Одиторът определя дали финансовият отчет включва сравнителната информация, която се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, и дали тази информация е класифицирана по подходящ начин. За целта, одиторът оценява дали:
- (а) сравнителната информация съответства на сумите и другите оповестявания, представени в предходния период или, когато е уместно, са били преизчислени; и
 - (б) счетоводната политика, отразена в сравнителната информация, съответства на тази, прилагана в текущия период или, ако са били направени промени в счетоводната политика, дали тези промени са били надлежно осчетоводени, представени и оповестени по подходящ начин.
8. Ако при извършването на одит на текущия период одиторът разбере за възможно съществено отклонение^{*} в сравнителната информация, той изпълнява такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при конкретните обстоятелства, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му позволят да определи дали е налице съществено отклонение. Ако одиторът е одитирал финансовия отчет за предходния период, той спазва и съответните изисквания на МОС 560². Ако финансовият отчет за предходния период е променен, одиторът определя дали сравнителната информация съответства на променения финансов отчет.
9. Съгласно изискванията на МОС 580³, одиторът иска писмени изявления за всички периоди, посочени в одиторското мнение. Също така, одиторът получава конкретни писмени изявления за всякакви преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени отклонения във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация. (вж. параграф A1)

^{*} **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

² МОС 560 „Последващи събития”, параграфи 14-17.

³ МОС 580 „Писмени изявления”, параграф 14.

Докладване на резултатите от одита

Съответстващи данни.

10. Когато се представят съответстващи данни, одиторското мнение не се отнася до тях, освен в ситуациите, описани в параграфи 11, 12 и 14. (вж. параграф А2)
11. Ако одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, съдържа квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение, и въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен, одиторът модифицира одиторското мнение върху финансовия отчет за текущия период. В „База за включване на параграф за модификация” в одиторския доклад одиторът или:
 - (а) посочва данните за текущия период и съответстващите данни в описанието на въпроса, довел до модификацията, когато ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен; или
 - (б) в останалите случаи, обяснява, че одиторското мнение е било модифицирано поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни. (вж. параграфи А3 - А5)
12. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че е налице съществено отклонение във финансовия отчет за предходния период, върху който преди това е било издадено немодифицирано мнение, и съответстващите данни не са били надлежно преизчислени, нито са направени подходящи оповестявания, одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в одиторския доклад върху финансовия отчет за текущия период, модифицирано във връзка със съответстващите данни, включени в него. (вж. параграф А6)

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор

13. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни и реши да направи това, одиторът посочва в параграф „Други въпроси” в одиторския доклад:

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- (а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;
- (б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и
- (в) датата на този доклад. (вж. параграф А7)

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран

14. Ако финансовият отчет за предходния период не е бил одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси” в одиторския доклад, че съответстващите данни не са били одитирани. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат отклонения, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период⁴.

Сравнителни финансови отчети

15. Когато се представят сравнителни финансови отчети, одиторското мнение посочва всеки период, за който се представя финансов отчет, както и върху кои от тях е изразено одиторско мнение. (вж. параграфи А8 – А9)
16. Когато се издава доклад върху финансов отчет от предходен период във връзка с одит на текущ период, ако одиторското мнение върху финансовия отчет за този предходен период се различава от мнението, което одиторът е изразил преди това, одиторът оповестява съществените причини за различното мнение в параграф „Други въпроси”, в съответствие с МОС 706⁵. (вж. параграф А10)

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор

17. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор, в допълнение към изразяването на мнение върху финансовия отчет за текущия период одиторът посочва в параграф „Други въпроси”:
- (а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;

⁴ МОС 510, параграф 6.

⁵ МОС 706 „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор”, параграф 8.

(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

(в) датата на този доклад,

освен ако одиторският доклад на предходния одитор върху финансовия отчет за предходния период не бъде преиздаден отново с финансовия отчет.

18. Ако одиторът заключи, че е налице съществено отклонение, което засяга финансовия отчет за предходния период, върху който предходният одитор преди това е издал доклад без модификация, одиторът съобщава отклонението на подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление, освен ако те не са включени в ръководството на предприятието⁶ и иска предходният одитор да бъде уведомен за това. Ако финансовият отчет за предходния период бъде променен и предходният одитор се съгласи да издаде нов одиторски доклад върху променения финансов отчет за предходния период, одиторът издава доклад само за текущия период. (вж. параграф A11)

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран

19. Ако финансовият отчет за предходния период не е одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси“, че сравнителният финансов отчет не е одитиран. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат отклонения, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период⁷.

Приложение и друг пояснителен материал

Одиторски процедури

Писмени изявления (вж. параграф 9)

⁶ МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление“, параграф 13

⁷ МОС 510, параграф 6.

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

A1. В случай на сравнителни финансови отчети, писмени изявления се изискват за всички периоди, посочени в одиторското мнение, тъй като ръководството трябва да бъде в състояние да препотвърди, че писмените изявления, които е направило преди това във връзка с предходния период, остават уместни. В случай на съответстващи данни, писмени изявления се изискват единствено за финансовия отчет за текущия период, тъй като одиторското мнение е върху този финансов отчет, който включва съответстващите данни. Одиторът обаче изисква конкретни писмени изявления за всякакви преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени отклонения във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация.

Доклад за резултатите от одита

Съответстващи данни

Без препратка в одиторското мнение (вж. параграф 10)

A2. Одиторското мнение не прави препратка към съответстващите данни, тъй като то е само върху финансовия отчет за текущия период като цяло, включително съответстващите данни.

Модификация в одиторския доклад за предходния период, която не е решена (вж. параграф 11)

A3. Когато одиторският доклад върху предходния период, както е издаден преди това, включва квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение, и въпросът, който е довел до модификацията, е разрешен и надлежно осчетоводен или оповестен във финансовия отчет, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е необходимо одиторското мнение за текущия период да отразява предходната модификация.

A4. Когато одиторското мнение за предходния период, както е изразено преди това, е

било модифицирано, неразрешеният въпрос, който е довел до тази модификация, може да няма връзка с данните за текущия период. Независимо от това, може да се наложи издаването на квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение (както е уместно) върху финансовия отчет за текущия период поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху сравнимостта на текущите и съответстващите данни.

A5. Илюстративни примери на одиторски доклад, ако одиторският доклад за предходния период е включвал модифицирано мнение и въпросът, довел до

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

модификацията, не е бил разрешен, са дадени в Примери А и Б на Приложението.

Отклонение във финансовия отчет за предходен период (вж. параграф 12)

А6. Когато финансовият отчет за предходен период, който съдържа съществени отклонения, не е бил променен и одиторският доклад не е бил преиздаден, но съответстващите данни са били надлежно преизчислени или са били направени подходящите оповестявания във финансовия отчет за предходния период, одиторският доклад може да включва параграф за обръщане на внимание, описващ обстоятелствата и правещ препратка, когато това е уместно, към оповестяванията, които напълно описват въпроса, който може да бъде открит във финансовия отчет (вж. МОС 706).

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор (вж. параграф 13)

А7. Илюстративен пример на одиторски доклад, ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни, е даден в Пример В на Приложението.

Сравнителни финансови отчети

Препратка в одиторското мнение (вж. параграф 15)

А8. Тъй като одиторският доклад върху сравнителните финансови отчети се отнася до финансовия отчет за всеки един от представените периоди, одиторът може да изрази квалифицирано мнение или отрицателно мнение, отказ от изразяване на мнение или да включи параграф за обръщане на внимание във връзка с един или повече периоди, като в същото време изрази различно одиторско мнение върху финансовия отчет за другия период.

А9. Илюстративен пример на одиторски доклад, ако от одитора се изисква да издаде доклад за финансовите отчети както за текущия, така и за предходния период, във връзка с одит за текущата година, когато предходният период е включвал модифицирано мнение, а въпросът, довел до модификацията не е бил разрешен, е даден в Пример Г на Приложението.

Мнение върху финансов отчет за предходен период, което е различно от предишното мнение (вж. параграф 16)

A10. Когато се издава доклад върху финансов отчет за предходен период във връзка с одита на текущия период, мнението, изразено върху финансовия отчет за предходния период, може да се различава от мнението, изразено преди това, ако в хода на одита на текущия период одиторът узнае за обстоятелства или събития, които засягат съществено финансовия отчет за предходния период. При някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности за докладване, които са разработени с цел да предотвратят бъдещото упование върху издадения преди това одиторски доклад върху финансовия отчет за предходния период.

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор (вж. параграф 18)

A11. Предходният одитор може да не е в състояние или да не желае да преиздаде одиторския доклад върху финансовия отчет за предходния период. Параграф „Други въпроси” в одиторския доклад може да посочва, че предходният одитор е издал доклад върху финансовия отчет за предходния период преди неговата промяна. В допълнение, ако одиторът бъде ангажиран да извърши одит и получи достатъчни и подходящи одиторски доказателства, за да бъде удовлетворен относно целесъобразността на промяната, одиторският доклад може да включва и следния параграф:

„Като част от нашия одит на финансовия отчет за 20X2 година, ние извършихме одит и на корекциите, описани в Пояснително приложение „X”, които бяха направени с цел промяна на финансовия отчет за 20X1 година. По наше мнение тези корекции са подходящи и са направени по правилния начин. Ние не бяхме ангажирани да извършим одит, преглед или да приложим някакви процедури по отношение на финансовия отчет на дружеството за 20X1 година, освен във връзка с корекциите, и съответно, ние не изразяваме мнение или каквато и да е друга форма на сигурност относно финансовия отчет за 20X1 година като цяло.”

Приложение

Примери на одиторски доклади

Пример А – Съответстващи данни (вж. параграф A5)

Доклад, който илюстрира обстоятелствата, описани в параграф 11(а), както следва:

- **Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.**
- **Въпросът, който е довел до модификацията, не е разрешен.**
- **Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен и изисква модификация на одиторското мнение във връзка с данните за текущия период.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет⁸

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството⁹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹⁰ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе

⁸ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и нормативни изисквания"

⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка при съответната юрисдикция

¹⁰ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени

отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹¹ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹². Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение „X” към финансовия отчет, в него не са начислени разходи за амортизация, което представлява отклонение от Международните стандарти за финансово отчитане. Това е в резултат на взето от ръководството решение в началото на предходната финансова година и е довело до квалификация на нашето одиторско мнение върху финансовия

¹¹ В случая на бел. под черта 10 това може да се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансов отчет от страна на предприятието, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

¹² При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 10, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

отчет за тази година. На база линейния метод на амортизация и при годишна амортизационна норма в размер на 5% за сградата и 20% за оборудването, загубата за годината следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и съответно с XXX за 20X0 година; стойността на дълготрайните активи следва да бъде намалена със стойността на натрупаната амортизация в размер на XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година; а натрупаната загуба следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година.

Квалифицирано мнение

По наше мнение с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример Б – Съответстващи данни (вж. параграф А5)

Доклад, който илюстрира обстоятелствата, описани в параграф 11(б), както следва:

- Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.
- Въпросът, който е довел до модификацията, не е разрешен.
- Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е несъществен, но изисква модификация на одиторското мнение поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет¹³

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

Отговорност на ръководството¹⁴ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне¹⁵ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

¹³ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и нормативни изисквания"

¹⁴ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

¹⁵ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен

контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹⁶ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹⁷. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

¹⁶ В случая на бележка под черта 15 това може да се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

¹⁷ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 15, това може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Поради това, че бяхме назначени за одитори на дружеството през 20X0 година, ние не бяхме в състояние да присъстваме на инвентаризацията на материалните запаси в началото на този период или да се убедим относно количествата на тези материални запаси чрез използването на алтернативни процедури и средства. Тъй като началното салдо на материалните запаси засяга определянето на резултатите от дейността, ние не бяхме в състояние да определим дали биха били необходими корекции на резултатите от дейността и на началното салдо на неразпределената печалба за 20X0 година. Нашият одиторски доклад върху финансовия отчет за периода, приключващ на 31 декември 20X0 година, беше модифициран по съответен начин. Нашето мнение върху финансовия отчет за текущия период също беше модифицирано поради възможния ефект на този въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни.

Квалифицирано мнение

По наше мнение с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение“, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример В – Съответстващи данни (вж. параграф А7)

Доклад, който илюстрира обстоятелствата, описани в параграф 13, както следва:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. |
|--|

- **Одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни и е решил да направи това.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовия отчет¹⁸

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на дружество АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собственения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършваща тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

Отговорност на ръководството¹⁹ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне²⁰ на този финансов отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

¹⁸ Подзаглавието "Доклад върху финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и нормативни изисквания"

¹⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция

²⁰ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава явна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава явна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне²¹ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието²². Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас мнение.

Мнение

По наше мнение финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Други въпроси

²¹ В случая на бележка под черта 20 това може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 20, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

²² При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 20, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Финансовият отчет на Дружество АБВ за годината, завършваща на 31 декември 20X0 година, е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение върху този отчет на 31 март 20X1 година.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример Г – Сравнителни финансови отчети (вж. параграф А9)

Доклад, който илюстрира обстоятелствата, описани в параграф 15, както следва:

- **От одитора се изисква да издаде доклад върху финансовия отчет за текущия период и финансовия отчет за предходния период във връзка с одита на текущата година.**
- **Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.**
- **Въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен.**
- **Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен както за финансовия отчет за текущия период, така и за финансовия отчет за предходния период и изискват модификация на одиторското мнение.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Доклад върху финансовите отчети²³

Ние извършихме одит на приложените финансови отчети на дружество АБВ, включващи баланси към 31 декември 20X1 година и 20X0 година, отчети за доходите, отчети за промените в собствения капитал и отчети за паричните потоци за годините, завършващи тогава, както и обобщено оповестяване на съществената счетоводна политика и другата пояснителна информация.

Отговорност на ръководството²⁴ за финансовите отчети

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне²⁵ на този финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава система за вътрешен контрол, каквато

²³ Подзаглавието "Доклад върху финансовите отчети" не е необходимо при обстоятелства, когато не е приложимо второто подзаглавие "Доклад по други законови и нормативни изисквания"

²⁴ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка при съответната юрисдикция

²⁵ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, това изречение може да бъде формулирано по следния начин: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава.....".

ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху тези финансови отчети, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания от наша страна, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовите отчети не съдържат съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовите отчети. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовите отчете, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне²⁶ на финансовите отчети от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието²⁷. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганата счетоводна политика и разумността на счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовите отчети.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас квалифицирано мнение.

²⁶ В случая на бележка под черта 25 това може да се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието".

²⁷ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 25, това изречение може да има следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети от страна на предприятието, които дават вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ
ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение „X” към финансовите отчети, в тях не са начислени разходи за амортизация, което представлява отклонение от Международните стандарти за финансово отчитане. На база линейния метод на амортизация и при годишна амортизационна норма в размер на 5% за сградата и 20% за оборудването, загубата за годината следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и съответно с XXX за 20X0 година; стойността на дълготрайните активи следва да бъде намалена със стойността на натрупаната амортизация в размер на XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година; а натрупаната загуба следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година.

Квалифицирано мнение

По наше мнение с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или "дава вярна и честна представа за"), финансовото състояние на дружество АБВ към 31 декември 20X1 и 20X0 година, както и (за) неговите финансови резултати от дейността и паричните му потоци за годините, приключващи на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Доклад по други законови и нормативни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад варират в зависимост от характера на другите отговорности за докладване на одитора].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 720

ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТИ, СЪДЪРЖАЩИ ОДИТИРАН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Разглеждане на друга информация	6-7
Съществена непоследователност	8-13
Съществени отклонения* на даден факт	14-16
Приложение и друг обяснителен материал	
Обхват на настоящия МОС	A1-A2
Определение за друга информация.....	A3-A4
Разглеждане на друга информация	A5
Съществена непоследователност	A6-A9

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

ОТГОВОРНОСТ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ И ДОКУМЕНТИ,
СЪДЪРЖАЩИ ОДИТИРАН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

Съществени отклонения на даден факт A10-
A11

Международен одиторски стандарт (МОС) 720 „Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт разглежда отговорностите на одитора във връзка с друга информация в документи, съдържащи одитирания финансов отчет и одиторския доклад върху него. При отсъствието на някакво отделно изискване при конкретните обстоятелства на ангажимента, мнението на одитора не обхваща друга информация и одиторът не носи конкретна отговорност да определи дали другата информация е оповестена правилно или не. Одиторът обаче прочита другата информация, тъй като надеждността на одитирания финансов отчет може да бъде намалена поради наличието на съществена непоследователност между одитирания финансов отчет и другата информация. (Вж.: Пар. A1)
2. В настоящия МОС „документи, съдържащи одитиран финансов отчет” означава годишни доклади (или други подобни документи), които са издадени до собствениците (или други подобни вложители), съдържащи одитирания финансов отчет и одиторския доклад върху него. Настоящият МОС може да се прилага, адаптиран както е необходимо според конкретната ситуация, и по отношение на други документи, съдържащи одитиран финансов отчет, като например тези, използвани при предлагането на ценни книжа.¹ (Вж.: Пар. A2)

Дата на влизане в сила

3. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

4. Целта на одитора е да отговори по подходящ начин, когато документи, съдържащи одитиран финансов отчет и одиторски доклад върху него, включват и друга информация, която би могла да намали надеждността на този финансов отчет и на одиторския доклад.

Определения

5. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Друга информация – финансова и нефинансова информация (различна от финансов отчет и одиторски доклад върху него),

¹ Вж. МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, пар. 2

която е включена или по закон, съгласно нормативна разпоредба, или по обичай, в документ, съдържащ одитирания финансов отчет и одиторския доклад върху него.(Вж. пар. А3-А4)

- (б) Непоследователност - друга информация, която противоречи на информацията, съдържаща се в одитирания финансов отчет. Съществена непоследователност може да породи съмнения относно одиторските заключения, направени в резултат на доказателства, получени по-рано, а е възможно да породи съмнения и по отношение на базата за одиторското мнение, изразено върху финансовия отчет.
- (в) Отклонение при представяне на даден факт - друга информация, която не е свързана с въпросите, включени в одитирания финансов отчет, която е неправилно отчетена или представена. Съществено отклонение при представянето на даден факт може да намали надеждността на документа, съдържащ одитирания финансов отчет.

Изисквания

Разглеждане на друга информация

- 6. Одиторът разглежда другата информация, за да установи съществена непоследователност, ако е налице такава, спрямо одитирания финансов отчет.
- 7. Одиторът прави съответните уговорки с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, за да получи другата информация преди датата на одиторския доклад. Ако не е възможно да получи цялата друга информация преди датата на одиторския доклад, одиторът се запознава с тази друга информация, колкото е възможно по-бързо от практическа гледна точка. (Вж.: Пар. А5)

Съществена непоследователност

- 8. Ако при прочита на другата информация одиторът установи съществена непоследователност, той определя дали одитираният финансов отчет или другата информация трябва да бъдат променени.

Съществена непоследователност, установена в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад

- 9. Ако се налага одитираният финансов отчет да бъде преработен и ръководството откаже да направи това, одиторът модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 .²

²

МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

10. Ако се налага другата информация да бъде преработена и ръководството откаже да направи това, одиторът съобщава този въпрос на лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление не са включени в ръководството на предприятието³; и
- (а) включва в одиторския доклад параграф Друг(и) въпрос(и), описващ съществената непоследователност в съответствие с МОС 706;⁴ или
 - (б) отказва издаването на одиторски доклад; или
 - (в) оттегля се от ангажиментите, когато оттеглянето е позволено съгласно приложимия закон или правилник. (Вж.: Пар. А6-А7)

Съществена непоследователност, установена в друга информация, получена след датата на одиторския доклад

11. Ако е необходимо финансовият отчет да бъде преработен, одиторът следва приложимите изисквания в МОС 560.⁵
12. Ако се налага другата информация да бъде преработена и ръководството се съгласи да я преработи, одиторът изпълнява процедурите, които са необходими при конкретните обстоятелства. (Вж.: Пар. А8)
13. Ако се налага другата информация да бъде преработена, но ръководството откаже да направи това, одиторът уведомява лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление не са включени в ръководството на предприятието, за опасенията на одитора във връзка с другата информация и предприема всякакви допълнителни подходящи действия. (Вж.: Пар. А9)

Съществени отклонения на даден факт

14. Ако при прочита на другата информация за целите на установяването на съществена непоследователност одиторът установи очевидно съществено отклонение по отношение на даден факт, той обсъжда въпроса с ръководството. (Вж.: Пар. А10)
15. Ако след тези обсъждания одиторът все още счита, че съществува очевидно отклонение по отношение на даден факт, той иска от ръководството да се консултира с квалифицирана трета страна, като

³ МОС 260 „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, пар. 13
⁴ МОС 706 "Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор", параграф 8

⁵ МОС 560 „Последващи събития", параграфи 10-17.

например с юридическия съветник на предприятието, и взема под внимание получения професионален съвет.

16. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение относно даден факт в другата информация, която ръководството отказва да коригира, одиторът уведомява лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление не са включени в ръководството на предприятието, за своите опасения относно другата информация и да предприеме всякакви допълнителни подходящи действия. (Вж.: Пар. A11)

Приложение и друг обяснителен материал

Обхват на настоящия МОС

Допълнителни отговорности по силата на законови или други регулаторни изисквания във връзка с другата информация (Вж. пар. 1)

- A1. По силата на законови или други регулаторни изискванията, одиторът може да има допълнителни отговорности във връзка с другата информация, които са извън обхвата на настоящия МОС. Например, някои юрисдикции могат да изискват от одитора да приложи специфични процедури, за да се убеди в другата информация, като например задължителна допълнителна информация, или да изрази мнение върху надеждността на показателите за резултатите от дейността, описани в другата информация. Когато има такива задължения, допълнителните отговорности на одитора се определят от характера на ангажимента и съгласно закон, правилник и професионални стандарти. Ако такава друга информация бъде пропусната или съдържа пропуски, одиторът може да е задължен по закон или правилник да посочи този факт в одиторския доклад.

Документи, съдържащи одитиран финансов отчет (Вж. пар. 2)

Съображения, специфични за по-малки предприятия

- A2. Освен ако не се изисква съгласно закон или правилник, по-малките предприятия е по-малко вероятно да издадат документи, съдържащи одитиран финансов отчет. Пример на такъв документ обаче би бил придружаващ доклад от лицата, натоварени с общо управление, когато е налице законово изискване за такъв. Примери на друга информация, която може да бъде включена в документ, съдържащ одитиран финансов отчет на по-малко предприятие, са подробния отчет за доходите и доклада за дейността.

Определение на друга информация (Вж. пар. 5 (а))

А3. Другата информация може да включва, например:

- доклад на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление.
- финансови обобщения или кратки справки.
- информация относно заетостта.
- планирани капитални разходи.
- финансови относителни показатели.
- имената на отговорни длъжностни лица и директори.
- избрани тримесечни данни.

А4. За целите на МОС, другата информация не включва, например:

- съобщение за пресата или записка за предаване, като например придружително писмо към документ, съдържащ одитиран финансов отчет и одиторски доклад върху него.
- информация, съдържаща се в указания на аналитици.
- информация, съдържаща се в интернет страницата на предприятието.

Разглеждане на друга информация (Вж.: Пар. 7)

А5. Получаването на друга информация преди датата на одиторския доклад дава възможност на одитора своевременно да разреши с ръководството възможна съществена непоследователност и очевидно съществено отклонение на даден факт. Договореност с ръководството относно датата, на която другата информация ще бъде на разположение, може да се окаже полезна.

Съществена непоследователност

Съществена непоследователност, установена в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад (Вж.: Пар. 10)

А6. Когато ръководството откаже да преработи другата информация, одиторът може да базира всяко решение относно това, какво допълнително действие да предприеме, върху професионалния съвет, получен от юридическия съветник на одитора.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

- A7. В публичния сектор може да не са предвидени възможности за оттегляне от ангажимент или отказ от издаване на одиторски доклад. В такива случаи, одиторът може да издаде доклад до съответния законов орган, в който да предостави детайли относно непоследователността.

Съществена непоследователност, установена в друга информация, получена след датата на одиторския доклад (Вж.: Пар. 12-13)

- A8. Когато ръководството се съгласи да преработи другата информация, процедурите на одитора могат да включват преглед на стъпките, предприети от ръководството с цел да гарантира, че лицата, получили предишния финансов отчет, одиторския доклад върху него и другата информация, са информирани за преработката.
- A9. Когато ръководството откаже да преработи тази друга информация, което е необходимо според заключенията на одитора, подходящите последващи действия от страна на одитора могат да включват и получаването на професионален съвет от юридическия съветник на одитора.

Съществени отклонения на даден факт (Вж.: Пар. 14-16)

- A10. Когато с ръководството се обсъжда очевидно отклонение на даден факт, одиторът може да не бъде в състояние да оцени обосноваността на някои оповестявания, включени в другата информация, и отговорите на ръководството на проучващи запитвания на одитора, и може да заключи, че са налице сериозни различия в преценката или мнението.
- A11. Когато одиторът заключи, че е налице съществено отклонение на даден факт, които ръководството отказва да коригира, подходящите последващи действия от страна на одитора могат да включват и получаването на професионален съвет от юридическия съветник на одитора.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 800
КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ
ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ
СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

(в сила за одити на финансови отчет за периоди, започващи на или след 15
декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС.....	1-3
Дата на влизане в сила	4
Цел	5
Определения.....	6-7
Изисквания	
Съображения при приемането на ангажимента.....	8
Съображения при планирането и изпълнението на одита.....	9-10
Формиране на мнение и докладване на съображения.....	11-14
Приложение и други пояснителни материали	
Определяне на общата рамка със специално предназначение.....	A1-A4
Съображения при приемането на ангажимента.....	A5-A8
Съображения при планирането и изпълнението на одита...	A9-A12
Формиране на мнение и докладване на съображения.....	A13-A15
Приложение: Примери за одиторски доклади върху финансови отчети със специално предназначение	

Международен одиторски стандарт (МОС) 800 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международни одиторски стандарти (МОС) от поредицата 100-700 са приложими за одита на финансови отчети. Настоящият МОС разглежда конкретни съображения, свързани с приложението на тези МОС към одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с обща рамка със специално предназначение.
2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на пълен финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение. МОС 805¹ разглежда конкретните съображения, които са съществени при одит на един елемент от финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция във финансовия отчет.
3. Настоящият МОС не се прилага с приоритет над изискванията на другите МОС; нито претендира, че разглежда всички конкретни съображения, които биха могли да са уместни при обстоятелствата на ангажимента.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

5. Целта на одитора при прилагането на МОС в одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с обща рамка със специално предназначение, е да адресира по подходящ начин конкретните съображения, които са свързани с:
 - (а) приемането на ангажимента;
 - (б) планирането и изпълнението на този ангажимент; и
 - (в) формирането на мнение и издаването на доклад върху финансовия отчет.

Определения

6. За целите на МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:

¹ МОС 805 “Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет”

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

- (а) Финансов отчет със специално предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение. (вж.: параграф А4)
 - (б) Обща рамка със специално предназначение – Обща рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие². (вж.: параграфи А1-А4)
7. В настоящия МОС препратка към "финансов отчет" означава "пълнен финансов отчет със специално предназначение, включително свързаните пояснителни бележки". Свързаните пояснителни бележки обикновено включват обобщение на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определя формата и съдържанието на финансовия отчет и това какво представлява пълен финансов отчет.

Изисквания

Съображения при приемането на ангажмента

Приемливост на общата рамка за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на финансовия отчет³. При одит на финансов отчет със специално предназначение, одиторът придобива разбиране за: (вж.: параграфи А5-А8)
- (а) целта, за която е изготвен финансовия отчет;
 - (б) предвидените потребители; и
 - (с) мерките, предприети от ръководството за определяне, че приложимата обща рамка за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства.

² МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 13(а).

³ МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажменти", параграф 6(а).

Съображения при планирането и изпълнението на одита

9. МОС 200 изисква от одитора да спази изискванията на всички МОС, уместни за одита⁴. При планирането и изпълнението на одита на финансов отчет със специално предназначение одиторът определя дали приложението на МОС изисква специално разглеждане на обстоятелствата на ангажимента. (вж.: параграфи А9-А12)
10. МОС 315 изисква от одитора да придобие разбиране за избора и приложението на счетоводните политики от страна на предприятието⁵. В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът придобива разбиране за каквито и да било съществени тълкувания на договора, които ръководството е приложило при изготвянето на този финансов отчет. Тълкуването е важно, когато възприемането на друго разумно тълкуване би довело до съществена разлика в информацията, представена във финансовия отчет.

Формиране на мнение и докладване на съображения

11. Когато формира мнение и издава доклад върху финансов отчет със специално предназначение, одиторът прилага изискванията на МОС 700⁶. (вж.: параграф А13)

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане

12. МОС 700 изисква от одитора да оцени дали финансовия отчет прави препратка към или описва подходящо приложимата обща рамка за финансово отчитане⁷. В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът оценява дали финансовият отчет описва подходящо каквито и да било съществени тълкувания на договора, въз основа на които е базиран този отчет.

⁴ МОС 200, параграф 18.

⁵ МОС 315 “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения” чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф 11(в).

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът “отклонения”, въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

⁶ МОС 700 “Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети”

⁷ МОС 700, параграф 15.

13. МОС 700 разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад. В случая на одиторски доклад върху финансов отчет със специално предназначение:
- (а) Одиторският доклад описва и целта, за която е изготвен финансовия отчет и, ако е необходимо, предвидените потребители, или прави препратка към пояснителна бележка във финансовия отчет със специално предназначение, която съдържа тази информация; и
 - (б) Ако ръководството има избор от общи рамки за финансово отчитане при изготвянето на този финансов отчет, обяснението за отговорността на ръководството⁸ за отчета прави препратка и към неговата отговорност за определяне дали приложимата обща рамка за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства.

Обръщане на вниманието на читателите върху това, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение

14. Одиторският доклад върху финансов отчет със специално предназначение включва параграф за обръщане на внимание, който информира потребителите на одиторския доклад, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение и, че в резултат на това той може да не е подходящ за други цели. Одиторът включва този параграф с подходящо заглавие. (вж.: параграфи A14-A15)

Приложение и други пояснителни материали

Определяне на общата рамка със специално предназначение (вж.: параграф 6)

- A1. Примери за общи рамки със специално предназначение са:
- Данъчна основа за счетоводно отчитане за финансов отчет, който се прилага към данъчната декларация на предприятието;
 - База за счетоводно отчитане въз основа на паричните постъпления и плащания за информацията за паричните потоци,

⁸ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

която може да се изисква от предприятието да изготви за кредиторите;

- Разпоредби за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, за да се отговори на изискванията на този орган; или
- Разпоредби за финансово отчитане в договор, като например договорна облигация, договор за заем или безвъзмездна помощ по проект.

A2. Може да съществуват обстоятелства, при които общата рамка със специално предназначение се базира на обща рамка за финансово отчитане, установена от оторизирана или призната организация, изготвяща стандарти или по закон или нормативна разпоредба, но която не отговаря на всички изисквания на тази обща рамка. Пример за това е договор, който изисква финансовият отчет да бъде изготвен в съответствие с повечето, но не всички Стандарти за финансово отчитане в юрисдикция X. Когато това е приемливо при съществуващите за ангажимента обстоятелства, не е уместно описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане във финансовия отчет със специално предназначение да предполага пълно спазване на общата рамка за финансово отчитане, установена от оторизираната или призната организация, изготвяща стандарти или по закон или нормативна разпоредба. В горния пример с договора, описанието на приложимата обща рамка за финансово отчитане може да прави препратка към разпоредбите за финансово отчитане на договора, вместо да прави препратка към Стандартите за финансово отчитане в юрисдикция X.

A3. При обстоятелствата, описани в параграф A2, общата рамка със специално предназначение може да не е обща рамка за достоверно представяне, дори ако общата рамка за финансово отчитане, на която тя се базира, да е такава. Това е така, защото общата рамка със специално предназначение може да не отговаря на всички изисквания на общата рамка за финансово отчитане, установена от оторизирана или призната организация, изготвяща стандарти, или по закон или нормативна разпоредба, които са необходими за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет.

A4. Финансовият отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение, може да бъде единственият, който предприятието изготвя. При такива обстоятелства този финансов отчет може да се използва от потребители, различни от онези, за които е разработена общата рамка за финансово отчитане. Независимо от широкото разпространение на финансовия отчет при тези обстоятелства, той продължава да се разглежда като такъв със

специално предназначение за целите на МОС. Изискванията в параграфи 13-14 са предвидени за избягване на неподходящото разбиране за целта, за която е изготвен финансов отчет.

Съображения при приемането на ангажмента

Приемливост на общата рамка за финансово отчитане (вж.: параграф 8)

- A5. В случай на финансов отчет със специално предназначение потребностите от финансова информация на предвидените потребители са основен фактор при определянето на приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на финансов отчет.
- A6. Приложимата обща рамка за финансово отчитане може да обхваща стандарти за финансово отчитане, установени от организация, която е оторизирана или призната за публикуването на стандарти за финансови отчети със специално предназначение. В този случай, тези стандарти се считат за приемливи за тази цел, ако организацията следва установен и прозрачен процес, включващ обсъждане и разглеждане на становищата на съответните заинтересовани страни. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да предвижда общата рамка за финансово отчитане, която следва да бъде използвана от ръководството при изготвянето на финансови отчети със специално предназначение за определен тип предприятия. Например, даден регулаторен орган може да установи разпоредби за финансово отчитане, които отговарят на неговите изисквания. При отсъствието на индикации за обратното тази обща рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети със специално предназначение, изготвени от това предприятие.
- A7. Когато стандартите за финансово отчитане, посочени в параграф A6, са допълнени със законови или регулаторни изисквания, МОС 210 изисква от одитора да определи дали съществуват каквито и да било противоречия между стандартите за финансово отчитане и допълнителните изисквания, и предписва действията, които да бъдат предприети от него, ако съществуват такива⁹.
- A8. Приложимата обща рамка за финансово отчитане може да обхваща разпоредби за финансово отчитане по договор или от източници, различни от описаните в параграфи A6 и A7. В този случай приемливостта на общата рамка за финансово отчитане при

⁹ МОС 210, параграф 18.

съществуващите за ангажимента обстоятелства, се определя като се преценява дали общата рамка показва качествата, които обичайно се демонстрират от приемливите общи рамки за финансово отчитане, както това е описано в Приложение 2 на МОС 210. В случай на обща рамка със специално предназначение, относителната важност за даден ангажимент на всяко от качествата, които обичайно се демонстрират от приемливите общи рамки за финансово отчитане, е предмет на професионална преценка. Например, за целите на установяването на стойността на нетните активи на дадено предприятие към датата на неговата продажба, доставчикът и купувачът може да са договорили, че много предпазливи приблизителни оценки за провизиите за несъбираеми вземания, са подходящи за техните нужди, въпреки че тази финансова информация не е неутрална в сравнение с финансовата информация, изготвена в съответствие с дадена рамка с общо предназначение.

Съображения при планирането и изпълнението на одита (вж.: параграф 9)

- A9. МОС 200 изисква от одитора да спази (а) съответните етични изисквания, включително онези, свързани с независимостта, отнасящи се за ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, свързани с одита. Той изисква също така одиторът да спази всяко изискване на даден МОС, освен ако в съществуващите обстоятелства на одита целият МОС не е уместен, или изискването не е уместно, тъй като е предмет на условност и условието не е налице. При извънредни обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да се отклони от уместно изискване на определен МОС като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване¹⁰.
- A10. Приложението на някои от изискванията на МОС при одита на финансови отчети със специално предназначение може да изисква специално обмисляне от страна на одитора. Например, в МОС 320 преценките за въпроси, които са съществени за потребителите на финансовия отчет, се базират на разглеждане на общите потребности от финансова информация на потребителите като група¹¹. В случая на одит на финансов отчет със специално предназначение, обаче, тези преценки се базират на разглеждане на потребностите от финансова информация на предвидените потребители.

¹⁰ МОС 200, параграфи 14, 18 и 22-23.

¹¹ МОС 320 “Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграф 2.

- A11. В случай на финансов отчет със специално предназначение, като такъв, изготвен в съответствие с изискванията на договор, ръководството може да се договори с предвидените потребители за праг, под който отклоненията, идентифицирани по време на одита, няма да бъдат коригирани или променяни по друг начин. Съществуването на такъв праг не освобождава одитора от изискването да определи съществеността в съответствие с МОС 320 за целите на планирането и изпълнението на одита на финансовия отчет със специално предназначение.
- A12. Комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, в съответствие с МОС се базират на взаимоотношенията между тези лица и финансовия отчет, предмет на одита, в частност, дали тези лица носят отговорност за упражняване на надзор върху изготвянето на финансовия отчет. В случая на финансов отчет със специално предназначение, лицата, натоварени с общо управление може да нямат такава отговорност, например, когато финансовата информация се изготвя единствено за ползване от страна на ръководството. В тези случаи изискванията на МОС 260¹² може да не са приложими към одита на финансовия отчет със специално предназначение, с изключение на случаите, когато одиторът е отговорен и за одита на финансовия отчет на предприятието с общо предназначение, или например, когато е договорил с лицата, натоварени с общото управление на предприятието, че ще комуникира с тях съществени въпроси, идентифицирани по време на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

Формиране на мнение и докладване на съображения (вж.: параграф 11)

- A13. Приложението към настоящия МОС съдържа примери за одиторски доклади върху финансови отчети със специално предназначение.

Обръщане на внимание на читателите, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение (вж.: параграф 14)

- A14. Финансовият отчет със специално предназначение може да се използва за цели, различни от онези, за които е предвиден. Например, даден регулаторен орган може да изисква определени предприятия да подават в публични архиви финансови отчети със специално предназначение. За избягване на неправилно разбиране одиторът обръща внимание на потребителите на одиторския доклад, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение и следователно може да не е подходящ за

¹² МОС 260 “Комуникиране на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

други цели.

Ограничаване на разпространението или използването (вж.: параграф 14)

- A15. В допълнение към обръщането на внимание, което се изисква съгласно параграф 14, одиторът може да счете, че е уместно да посочи, че одиторският доклад е предназначен единствено за конкретни потребители. В зависимост от законодателството или нормативните разпоредби в дадената юрисдикция, това може да се постигне чрез ограничаване на разпространението или използването на одиторския доклад. При тези обстоятелства параграфът, посочен в параграф 14 може да се разшири за включването на такива други въпроси като заглавието му се модифицира по подходящ начин.

Приложение

(вж.: параграф А13)

Примери за одиторски доклади върху финансови отчети със специално предназначение

- Пример 1: Одиторски доклад върху пълен финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане на договор (за целите на този пример, обща рамка за съответствие).
- Пример 2: Одиторски доклад върху пълен финансов отчет, изготвен в съответствие с данъчна основа за счетоводно отчитане в юрисдикция X (за целите на този пример, обща рамка за съответствие).
- Пример 3: Одиторски доклад върху пълен финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (за целите на този пример, обща рамка за достоверно представяне).

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на договор (т.е. обща рамка със специално предназначение), за да се отговори на клаузите на договора. Ръководството няма избор на общи рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е такава за съответствие.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад са ограничени.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки. Финансовият отчет е изготвен от ръководството на компания АБВ въз основа на разпоредбите за финансово отчитане в Раздел 3 на договор от дата 1 януари 20X1 година, сключен между компанията АБВ и компанията ГДЕ ("Договорът").

Отговорност на ръководството¹³ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на този финансов отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане в Раздел 3 на Договора и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Отговорност на одитора

¹³ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас мнение.

Мнение

По наше мнение, финансовият отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 година, е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел 3 от договора.

База за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението и използването

Без да модифицираме нашето мнение обръщаме внимание на приложение X от финансовия отчет, където е описана базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията АБВ при спазването на разпоредбите за финансово отчитане в посочения по-горе договор. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за компанията АБВ и компанията ГДЕ и не трябва да бъде разпространяван или използван от други трети страни.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на сдружение в съответствие с данъчната база за счетоводно отчитане в юрисдикция Х (т.е. обща рамка със специално предназначение), за да се подпомогнат съдружниците при изготвянето на личните им данъчни декларации за доходите. Ръководството няма избор на общи рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е такава за съответствие.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад са ограничени.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на сдружението АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите за годината, приключваща на тази дата, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки. Финансовият отчет е изготвен от ръководството при прилагане на данъчната основа за счетоводно отчитане в юрисдикция Х.

Отговорност на ръководството¹⁴ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на този финансов отчет в съответствие с данъчната основа за счетоводно отчитане в юрисдикция Х и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Отговорност на одитора

¹⁴ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас мнение.

Мнение

По наше мнение, финансовият отчет на сдружението АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 година, е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с [опишете приложимия закон за данък върху доходите] на юрисдикция X

База за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението

Без да модифицираме нашето мнение обръщаме внимание на приложение X от финансовия отчет, където е описана базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне съдружниците в сдружение АБВ при изготвянето на личните им данъчни декларации за доходите. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за сдружението АБВ и неговите съдружници и не трябва да бъде разпространяван за други трети страни.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на регулаторен орган (т.е. обща рамка със специално предназначение), за да се отговори на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма избор на общи рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е такава за достоверно представяне.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад не са ограничени.**
- **Параграфът по други въпроси прави препратка към факта, че одиторът е издал и одиторски доклад върху финансовия отчет, изготвен от компанията АБВ, за същия период в съответствие с рамка с общо предназначение.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Ние извършихме одит на приложения финансов отчет на компанията АБВ, включващ баланс към 31 декември 20X1 година, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки. Финансовият отчет е изготвен от ръководството въз основа на разпоредбите за финансово отчитане в Раздел У на Наредба 3.

Отговорност на ръководството¹⁵ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на

¹⁵ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

Раздел У от Наредба 3¹⁶ и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с професионалните изисквания на Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне¹⁷ на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието¹⁸. Одитът

¹⁶ Когато отговорността на ръководството е да изготви финансов отчет, който дава вярна и честна представа, този параграф може да е формулиран както следва: "Ръководството е отговорно за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на Раздел У от Наредба 3, и за такава..."

¹⁷ В случая на бележка под черта 16 това изречение може да е формулирано по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието."

¹⁸ При обстоятелства, когато одиторът има и отговорност да изрази мнение върху ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет, това изречение би имало следната формулировка: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства." В случая на бележка под черта 16, тази формулировка може да е следната: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В
СЪОТВЕТСТВИЕ С ОБЩИ РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас мнение.

Мнение

По наше мнение, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията АБВ към 31 декември 20X1 г. и (за) финансовите му резултати и паричните потоци, за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на Раздел У от Наредба 3.

База за счетоводно отчитане

Без да модифицираме нашето мнение, обръщаме внимание към приложение X от финансовия отчет, където е описана базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията АБВ при удовлетворяването на изискванията на регулаторния орган ГДЕ. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели.

Други въпроси

Компанията АБВ е изготвила отделен финансов отчет за годината, приключваща на 31 декември 20X1 година, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, върху които ние сме издали отделен одиторски доклад до акционерите на компанията АБВ с дата 31 март 20X2 г.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

вътрешен контрол, свързана с изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства.”

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 805
КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ
КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ
ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на и след 15
декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на този МОС.....1-3

Дата на влизане в сила.....4

Цел 5

Определения.....6

Изисквания

Въпроси при приемането на ангажимент 7-9

Въпроси при планирането и извършването на одита 10

Формиране на мнение и въпроси, свързани с издаването на доклад.....11-17

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на този МОС.....A1-A4

Въпроси при приемането на ангажимент A5-A9

Въпроси при приемането на ангажимент A10-A14

Формиране на мнение и въпроси, свързани с издаването на доклад A18

Приложение 1: Примери на конкретни елементи, статии или позиции във финансовия отчет

Приложение 2: Пример на Одиторски доклади върху отделни компоненти на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансов отчет

Международен одиторски стандарти (МОС) 805, “Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на този МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) в серии 100-700 се прилагат при одити на финансови отчети и трябва да бъдат адаптирани, както е необходимо според конкретната ситуация, когато се прилагат при одити на друга историческа финансова информация. Настоящият МОС разглежда конкретни съображения при прилагането на тези МОС при одита на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, статии или позиции във финансовия отчет. Отделен компонент на финансов отчет или конкретният елемент, статия или позиция от финансов отчет могат да бъдат изготвени в съответствие с обща рамка с общо или със специално предназначение. Ако бъдат изготвени в съответствие с обща рамка със специално предназначение, при одита се прилага и МОС 800¹. (вж.: параграфи A1-A4)
2. Настоящият МОС не се прилага по отношение на доклад на одитор на компонент, издаден в резултат от работа, извършена върху финансовата информация на компонент по искане на екипа по ангажимент за група за целите на одита на финансовия отчет на групата (вж. МОС 600²).
3. Настоящият МОС не отменя изискванията на останалите МОС, нито цели да обхване всички специални въпроси, които могат да бъдат уместни в конкретната ситуация по ангажимента.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС е в сила за одити на отделен компонент на финансов отчет или на конкретни елементи, сметки или позиции за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г. В случай на одити на отделен компонент на финансов отчет или на конкретни елементи, сметки или позиции от финансов отчет, изготвен към конкретна дата, настоящият МОС е в сила за одити на такава информация, изготвена към тази дата на или след 14 декември 2010 г.

Цел

5. Целта на одитора, при прилагането на МОС при одита на отделни

¹ МОС 800, “Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение”

² МОС 600, “Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)”

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

компоненти на финансов отчет или на конкретен елемент, статии или позиция от финансов отчет, е да обхване по подходящ начин специалните въпроси, които са свързани със:

- (а) приемането на ангажмента;
- (б) планирането и изпълнението на ангажмента; и
- (в) формирането на мнение и издаването на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретния елемент, статия или позиция от финансов отчет.

Определения

6. За целите на настоящия МОС, вижте следните термини:
- (а) “Елемент на финансов отчет” или “елемент” означава “елемент, статия или позиция във финансов отчет;”
 - (б) “Международни стандарти за финансово отчитане” означава Международните стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти; и
 - (в) Отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент на финансов отчет включва и свързаните пояснителни бележки. Свързаните пояснителни бележки обикновено се състоят от обобщение на съществените счетоводни политики и друга пояснителна информация, свързана с финансовия отчет или с елемента.

Изисквания

Въпроси при приемането на ангажимент

Прилагане на МОС

7. МОС 200 изисква от одитора да спази всички МОС, свързани с одита.³ В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет, това изискване се прилага независимо дали одиторът е ангажиран да извърши одит и на пълния финансов отчет на предприятието. Ако одиторът не е ангажиран да извърши одит и на пълния финансов отчет на предприятието, той определя дали одитът на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от този финансов отчет в съответствие с МОС е

³ МОС 200, “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти” параграф 18.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

практически обосновано. (вж.: параграфи А5-А6)

Приемливост на общата рамка за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, прилагана при изготвянето на финансовия отчет.⁴ В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент на финансов отчет, това включва дали прилагането на общата рамка за финансово отчитане ще доведе до представяне, което осигурява достатъчни оповестявания, които да позволят на целевите потребители да разберат информацията, съдържаща се във финансовия отчет или в елемента, и ефекта на съществените операции и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет или елемента. (вж.: параграф А7)

Формат на мнението

9. МОС 210 изисква договорените условия на одиторския ангажимент да включват очаквания формат на всякакви доклади, които ще бъдат издадени от одитора.⁵ В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент на финансов отчет, одиторът взема под внимание дали очакваният формат на мнението е подходящ за конкретната ситуация. (вж.: параграфи А8-А9)

Въпроси при планирането и извършването на одита

10. МОС 200 посочва, че МОС са написани в контекста на одита на финансов отчет; те трябва да бъдат адаптирани, както е необходимо според конкретната ситуация, когато се прилагат при одити на друга историческа финансова информация.^{6 7} При планирането и извършването на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет, одиторът адаптира всички МОС, свързани с одита, както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (вж.: параграфи А10-А14)

⁴ МОС 210, “Договаряне на условията на одиторските ангажименти”, параграф 6(а).

⁵ МОС 210, параграф 10(д).

⁶ МОС 200, параграф 2.

⁷ МОС 200, параграф 13(е), обяснява, че терминът “финансов отчет” обикновено се отнася до пълния финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Формиране на мнение и въпроси, свързани с издаването на доклад

11. Когато се формира мнение и се издава доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансов отчет, одиторът прилага изискванията на МОС 700,⁸ адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (вж.: параграфи A15-A16)

Издаване на доклад върху пълен финансов отчет на предприятие и върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от този финансов отчет

12. Ако одиторът поеме ангажимент да издаде доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансов отчет, едновременно с ангажимента да извърши одит на пълния финансов отчет на предприятието, одиторът изразява отделно мнение за всеки ангажимент.
13. Одитираният отделен компонент на финансов отчет или одитираният конкретен елемент от финансов отчет може да бъде публикуван заедно с одитирания пълен финансов отчет на предприятието. Ако одиторът заключи, че представянето на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет не се различава съществено от пълния финансов отчет, одиторът иска от ръководството да коригира тази ситуация. Предмет на параграфи 15 и 16, одиторът разграничава мнението върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретния елемент от финансовия отчет от мнението върху пълния финансов отчет. Одиторът не издава одиторски доклад, съдържащ мнение върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, докато не бъде удовлетворен от направеното разграничаване.

Модифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание или параграф „Други въпроси” в одиторския доклад върху пълния финансов отчет на предприятието

14. Ако мнението в одиторския доклад върху пълния финансов отчет на предприятието е модифицирано или този доклад съдържа параграф за обръщане на внимание, или параграф „Други въпроси”, одиторът определя ефекта, който това обстоятелство може да окаже върху одиторския доклад върху отделния компонент на финансов отчет или

⁸ МОС 700, “Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети”.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

- върху конкретен елемент от този финансов отчет. Когато се счита за уместно, одиторът модифицира мнението върху отделния компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, или включва параграф за обръщане на внимание или съответно, параграф „Други въпроси” в одиторския доклад. (вж.: параграф A17)
15. Ако одиторът заключи, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху пълния финансов отчет на предприятието като цяло, МОС 705 не разрешава на одитора да включи в същия одиторски доклад немодифицирано мнение върху отделния компонент на финансов отчет, който формира част от този финансов отчет, или върху конкретния елемент, който формира част от този финансов отчет.⁹ Това е така, защото това немодифицирано мнение би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение върху пълния финансов отчет на предприятието като цяло. (вж.: параграф A18)
16. Ако одиторът заключи, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху пълния финансов отчет на предприятието като цяло, но в контекста на отделен одит на конкретен елемент, който е включен в този финансов отчет, ако независимо от това одиторът сметне за подходящо да изрази немодифицирано мнение върху този елемент, одиторът прави това, единствено ако:
- (а) на одитора не е забранено от закон или подзаконов нормативен акт да направи това;
 - (б) това мнение е изразено в одиторски доклад, който не се издава заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение; и
 - (в) конкретният елемент не представлява основна част от пълния финансов отчет на предприятието.
17. Одиторът не изразява немодифицирано мнение върху отделен компонент на финансов отчет от пълен финансов отчет, ако е изразил отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение върху пълния финансов отчет като цяло. Това е случай, дори ако одиторският доклад върху отделния компонент на финансов отчет не се публикува заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение. Това е така, защото отделният

⁹ МОС 705, “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 15.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

компонент на финансов отчет се счита за съставляващ основна част от този финансов отчет.

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на настоящият МОС (вж.: параграф 1)

- A1. МОС 200 дефинира термина “историческа финансова информация” като информация, имаща финансово изражение, по отношение на конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася за икономически събития, възникващи в минали периоди от време, или за икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.¹⁰
- A2. МОС 200 дефинира термина “финансов отчет” като структурирано представяне на историческа финансова информация, която обикновено включва съпътстващи пояснителни приложения, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена обща рамка за финансово отчитане. Терминът обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както той се определя от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.¹¹
- A3. МОС са написани в контекста на одита на финансови отчети¹²; те трябва да бъдат адаптирани както е необходимо с оглед на конкретната ситуация, когато се прилагат към одит на друга историческа финансова информация, като например отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент от финансов отчет. целта на настоящия МОС е да съдейства в тази насока. (Приложение 1 изброява примери на такава друга историческа финансова информация.)
- A4. Един разумен ангажимент за изразяване на сигурност, различен от одит на историческа финансова информация, се изпълнява в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000.¹³

¹⁰ МОС 200, параграф 13(ж).

¹¹ МОС 200, параграф 13(е).

¹² МОС 200, параграф 2.

¹³ МСАИС 3000, “Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация”.

Въпроси при приемането на ангажимент

Прилагане на МОС (вж.: параграф 7)

- A5. МОС 200 изисква от одитора да спазва (а) съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажименти за одит на финансов отчет, и (б) всички МОС, свързани с одита. Той също така изисква от одитора да спазва всяко изискване на МОС, освен ако, както е в случая на одит, всички МОС не са приложими или изискването не е уместно, тъй като зависи от изпълнението на определено условие, а това условие не е налице. В изключителни ситуации, одиторът може да прецени като необходимо да се отклони от дадено изискване на МОС като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.¹⁴
- A6. Спазването на изискванията на МОС, които са свързани с одита на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент на финансов отчет, може да не е практически обосновано, когато одиторът не е ангажиран да извърши одит на пълния финансов отчет на предприятието. В тези случаи, одиторът често не разполага със същото разбиране за предприятието и неговата среда, включително за неговата система за вътрешен контрол, като това на одитор, който одитира пълния финансов отчет на предприятието. Също така, одиторът не разполага с одиторски доказателства за качеството на счетоводните документи като цяло или на другата счетоводна информация, които би получил при одита на пълния финансов отчет на предприятието. Съответно, одиторът може да се нуждае от допълнителни доказателства, за да потвърди одиторските доказателства, получени от счетоводните документи. В случай на одит на конкретен елемент на финансов отчет, определени МОС изискват одиторска работа, която може да бъде непропорционална спрямо одитирания елемент. Например, макар да е вероятно изискванията на МОС 570¹⁵ да са приложими в конкретната ситуация на одит на справка за вземанията, спазването на тези изисквания може да не е обосновано от практическа гледна точка поради необходимите за това одиторски усилия. Ако одиторът заключи, че одитът на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент на финансов отчет в съответствие с МОС може да не е практически обосновано,

¹⁴ МОС 200, параграфи 4, 18 и 22-23.

¹⁵ МОС 570, “Действащо предприятие”.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

одиторът може да обсъди с ръководството дали друг вид ангажимент не би бил по-обоснован от практическа гледна точка.

Приемливост на общата рамка за финансово отчитане (вж.: параграф 8)

- A7. Отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент на финансов отчет могат да бъдат изготвени в съответствие с приложима обща рамка за финансово отчитане, която се основава върху обща рамка за финансова отчитане, установена от упълномощена или призната организация за изготвяне на стандарти за целите на изготвянето на пълен финансов отчет (напр., Международните стандарти за финансово отчитане). Ако това е случаят, определянето дали приложимата обща рамка е приемлива може да включва разглеждане дали тази обща рамка включва всички изисквания на общата рамка, върху която се базира, които са свързани с представянето на отделния компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, която осигурява достатъчни оповестявания.

Формат на мнението (вж.: параграф 9)

- A8. Форматът на мнението, което ще бъде изразено от одитора зависи от приложимата обща рамка за финансово отчитане и приложимите закони или подзаконови нормативни актове.¹⁶ Съгласно МОС 700:¹⁷

(а) Когато изразява немодифицирано мнение върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако не се изисква друго от закон или подзаконов нормативен акт, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни: (i) финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, ... в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или (ii) финансовият отчет дава вярна и честна представа за ... в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане];
и

(б) Когато изразява немодифицирано мнение върху финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, одиторското мнение следва да бъде, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за

¹⁶ МОС 200, параграф 8.

¹⁷ МОС 700, параграфи 35-36.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

финансово отчитане].

A9. В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да не обхваща изрично представянето на финансовия отчет или на елемента. Това може да бъде случаят, когато приложимата обща рамка за финансово отчитане се базира върху обща рамка за финансово отчитане, установена от упълномощена или призната организация за изготвяне на стандарти за целите на изготвянето на пълен финансов отчет (напр., Международните стандарти за финансово отчитане). Следователно, одиторът разглежда дали очакваният формат на мнение е подходящ в светлината на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Факторите, които могат да окажат влияние върху въпросите, взети под внимание от одитора дали да използва фразите “представя достоверно във всички съществени аспекти” или “дава вярна и честна представа” в одиторското мнение, включват:

- дали приложимата обща рамка за финансово отчитане е изрично или по подразбиране ограничена само до изготвянето на пълен финансов отчет.
- дали отделният компонент на финансов отчет или конкретният елемент от финансов отчет ще:
 - о съответства изцяло на всяко едно от тези изисквания на общата рамка, свързани с конкретния финансов отчет или конкретния елемент, и дали представянето на финансовия отчет или елемента включва свързаните пояснителни бележки, и
 - о ако е необходимо да постигне достоверно представяне, дали да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка, или, в изключителни случаи, да се отклони от изискване на тази обща рамка.

Решението на одитора относно очаквания формат на мнението е въпрос на професионална преценка. То може да бъде повлияно от това, дали използването на фразите “представя достоверно във всички съществени аспекти” или “дава вярна и честна представа” в одиторското мнение върху отделния компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, е общоприето в конкретната юрисдикция.

Въпроси при планирането и изпълнението на одита (вж.: параграф 10)

- A10. Преценката дали всеки един от МОС е уместен изисква внимателно разглеждане. Дори когато само конкретен елемент от финансов отчет е предмет на одит, МОС като МОС 240,¹⁸ МОС 550¹⁹ и МОС 570 по принцип са уместни. Това е така, защото елементът би могъл да бъде представен неправилно в резултат от измама, поради ефекта от сделки и операции със свързани лица, или поради неправилното прилагане на принципа за действащо предприятие съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A11. Нещо повече, МОС са написани в контекста на одит на финансов отчет; те трябва да бъдат адаптирани както е необходимо при конкретните обстоятелства, когато се прилагат към одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет.²⁰ Например, писмените изявления от ръководството за пълния финансов отчет биха били заменени с писмени изявления за представянето на финансовия отчет или на елемента, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A12. Когато се извършва одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент на финансов отчет едновременно с одит на пълния финансов отчет на предприятието, одиторът може да бъде в състояние да използва одиторските доказателства, получени като част от одита на пълния финансов отчет на предприятието в одита на финансовия отчет или на елемента. МОС, обаче, изискват от одитора да планира и проведе одита на финансовия отчет или на елемента така, че да получи достатъчни и подходящи одиторски доказателства, върху които да базира мнението върху финансовия отчет или елемента.
- A13. Отделният компонент на финансов отчет, който съставлява пълния финансов отчет, и много от елементите на този финансов отчет, включително свързаните пояснителни бележки, са взаимно свързани. Съответно, когато се извършва одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет, одиторът може да не бъде в състояние да разгледа финансовия отчет или елемента изолирано. Съответно, може да се наложи одиторът да изпълни процедури във връзка с взаимосвързаните позиции, за да изпълни целите на одита.

18 МОС 240, “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”.

19 МОС 550, “Свързани лица”.

20 МОС 200, параграф 2.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

A14. Нещо повече, нивото на същественост, определено за отделния компонент на финансов отчет или за конкретен елемент от финансовия отчет, може да бъде по-ниско от нивото на същественост, определено за пълния финансов отчет на предприятието; това ще окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценката на некоригираните отклонения*.

Формиране на мнение и въпроси, свързани с изготвянето на доклад (вж.: параграфи 11, 14)

A15. МОС 700 изисква от одитора, при формирането на мнение, да оцени дали финансовият отчет осигурява достатъчни оповестявания, за да позволи на целевите потребители да разберат ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет.²¹ В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансов отчет, важно е финансовият отчет или елементът, включително свързаните с тях пояснителни бележки, с оглед на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, да осигуряват достатъчни оповестявания, за да позволят на целевите потребители да разберат информацията, съдържаща се във финансовия отчет или в елемента, както и ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет или елемента.

A16. Приложение 2 към настоящият МОС съдържа примери на одиторски доклади върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансов отчет.

Модифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание или параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад върху пълен финансов отчет на предприятието (вж.: параграф 14-15)

A17. Дори когато модифицираното мнение върху пълния финансов отчет на предприятието, параграфът за обръщане на внимание или параграфът „Други въпроси“ не се отнасят до одитирания финансов отчет или до

* **отклонения** - в оригинала на английски език - misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е въприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

21 МОС 700, параграф 13(е).

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

одитирания елемент, одиторът въпреки това може да сметне за подходящо да направи препратка към модификацията в параграф „Други въпроси” в одиторския доклад върху финансовия отчет или върху елемента, тъй като преценката на одитора е, че това би било уместно за разбирането от страна на потребителите на одитирания финансов отчет или на одитирания елемент, или на свързания с тях одиторски доклад (вж. МОС 706)).²²

- A18. В одиторския доклад върху пълен финансов отчет на предприятието, са възможни едновременно отказ от изразяване на мнение върху резултатите от дейността и паричните потоци, когато това е уместно, и немодифицирано мнение относно финансовото състояние, тъй като отказът от изразяване на мнение се издава единствено във връзка с резултатите от дейността и паричните потоци, но не и във връзка с финансовия отчет като цяло.²³

²² МОС 706, “Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор”, параграф 6.

²³ МОС 510, “Първоначални ангажименти за одит - начални салда”, параграф А8, and МОС 705, параграф А16.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

Приложение 1

(вж.: параграф АЗ)

Примери на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет

- Вземания, провизия за трудно събираеми вземания, материални запаси, задължение за начислени доходи на частен пенсионен план, отразена стойност на разграничими нематериални активи или задължение за “възникнали, но непредявени” щети в застрахователен портфейл, включително свързаните с тях пояснителни бележки.
- Справка за външно управлявани активи и доходи на частен пенсионен план, включително свързаните с тях пояснителни бележки.
- Справка за нетните материални активи, включително свързаните с тях пояснителни бележки.
- Справка за вноските по лизингови договори, включително пояснителните бележки.
- Справка за участие в печалбите или бонуси на персонала, включително пояснителните бележки.

Приложение 2

(вж.: параграф А16)

Примери на одиторски доклади върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансов отчет

- Пример 1: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение (за целите на този пример, обща рамка за достоверно представяне).
- Пример 2: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение (за целите на този пример, обща рамка за достоверно представяне).
- Пример 3: Одиторски доклад върху конкретен елемент, статия или позиция от финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение (за целите на този пример, обща рамка за съответствие).

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на баланс (т.е., отделен компонент на финансов отчет).**
- **Балансът е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с изискванията на общата рамка за финансово отчитане в юрисдикция X, приложима при изготвянето на баланс.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане представлява рамка за достоверно представяне, която е разработена така, че да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители.**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет в МОС 210.**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва фразата “представя достоверно, във всички съществени аспекти” в одиторското мнение.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Ние извършихме одит на приложения баланс на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки (заедно “финансов отчет”).

Отговорност на ръководството²⁴ за финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет, в съответствие с тези изисквания на общата рамка за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими към изготвянето на такъв финансов отчет и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет,

²⁴ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

който не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието²⁵. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, финансовото състояние на компания АБВ към 31 декември 20X1 година, в съответствие с тези изисквания на общата рамка за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими към изготвянето на такъв финансов отчет.

²⁵ При обстоятелства, когато одиторът носи и отговорност за изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансови отчети, това изречение се формулира по следния начин: "При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства."

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на отчет за паричните постъпления и плащания (т.е., отделен компонент на финансов отчет).**
- **Финансовия отчет е изготвен от ръководството на предприятието на счетоводна база „парични постъпления и плащания” в отговор на искане за информация за паричните потоци, получено от кредитор. Ръководството може да избере общата рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е обща рамка за достоверно представяне, чиято цел е да отговори на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.²⁶**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва фразата “представя достоверно, във всички съществени аспекти” в одиторското мнение.**
- **Разпространението или използването на одиторския доклад не е ограничено.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Ние извършихме одит на приложения отчет за паричните постъпления и плащания на компанията АБВ към 31 декември 20X1 година, както и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики и другите пояснителни бележки (заедно “финансов отчет”). Финансовият отчет е изготвен от ръководството на счетоводна база „парични постъпления и плащания”, както е описано в Бележка X.

Отговорност на ръководството²⁷ за финансовия отчет

²⁶ МОС 800 съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение.

²⁷ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

Ръководството е отговорно за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет, в съответствие със счетоводна база „парични постъпления и плащания”, както е описано в Бележка X; това включва определяне дали базата за отчитане „парични постъпления и плащания” е приемлива база за изготвянето на финансов отчет при конкретните обстоятелства и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този финансов отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко финансовият отчет не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени във финансовия отчет. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във финансовия отчет.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти паричните постъпления и плащания на компания АБВ към 31 декември 20X1 година, в съответствие със счетоводна база „парични постъпления и плащания”, както е описана в Бележка X.

Счетоводна база

Без да модифицираме нашето мнение, обръщаме внимание на Бележка X към финансовия отчет, която описва счетоводната база. Финансовият отчет е изготвен с цел да предостави информация на кредитор XYZ. В резултат от това, отчетът може да не е подходящ за друга цел.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

[Адрес на одитора]

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Одит на задължението за “възникнали, но непредявени” щети в застрахователен портфейл (т.е. елемент, статия или позиция от финансов отчет).**
- **Финансовата информация е била изготвена от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган в отговор на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма право на избор на обща рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата обща рамка за финансово отчитане е общата рамка за съответствие, разработена в отговор на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.²⁸**
- **Условията на одиторския ангажимент отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Разпространението на одиторския доклад е ограничено.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[ПОДХОДЯЩ АДРЕСАТ]

Ние извършихме одит на приложения отчет за задължението за “възникнали, но непредявени” щети на застрахователна компания АБВ към 31 декември 20X1 година (“отчетът”). Отчетът е изготвен от ръководството на базата на [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган].

Отговорност на ръководството²⁹ за отчета

Ръководството е отговорно за изготвянето на отчета в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган], и за

²⁸ МОС 800 съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение.

²⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи като необходима за изготвянето на отчет, който не съдържа съществени отклонения, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
ОТЧЕТ

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на одиторско мнение върху този отчет, основаващо се на извършения от нас одит. Нашият одит бе проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти. Тези стандарти налагат спазване на етичните изисквания, както и одитът да бъде планиран и проведен така, че ние да се убедим в разумна степен на сигурност доколко отчетът не съдържа съществени отклонения.

Одитът включва изпълнението на процедури с цел получаване на одиторски доказателства относно сумите и оповестяванията, представени в отчета. Избраните процедури зависят от преценката на одитора, включително оценката на рисковете от съществени отклонения в отчета, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. При извършването на тези оценки на риска одиторът взема под внимание системата за вътрешен контрол, свързана с изготвянето и достоверното представяне на отчета от страна на предприятието, за да разработи одиторски процедури, които са подходящи при тези обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на системата за вътрешен контрол на предприятието. Одитът също така включва оценка на уместността на прилаганите счетоводни политики и разумността на приблизителните счетоводни оценки, направени от ръководството, както и оценка на цялостното представяне във отчета.

Считаме, че извършеният от нас одит предоставя достатъчна и подходяща база за изразеното от нас одиторско мнение.

Мнение

По наше мнение финансовата информация в отчета за задължението за “възникнали, но непредявени” щети на застрахователна компания АБВ към 31 декември 20X1 година, е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган].

Счетоводна база и ограничение върху разпространението

Без да модифицираме нашето мнение, обръщаме внимание на Бележка X към отчета, която описва счетоводната база. Отчетът е изготвен, за да помогне на застрахователна компания АБВ да изпълни изискванията на регулаторен орган DEF. В резултат от това, отчетът може да не е подходящ за друга цел. Нашият отчет е предназначен единствено за застрахователна компания АБВ и за регулаторен орган DEF, и не трябва да се разпространява на други лица, освен на застрахователна компания АБВ и на регулаторен орган DEF.

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ
 ОТЧЕТ И НА СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ
 ОТЧЕТ

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на аудитора]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 810

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗДАВАНЕ НА ДОКЛАД ВЪРХУ

ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

(в сила за одити на финансови отчет за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....1

Дата на влизане в сила 2

Цели 3

Определения 4

Изисквания

Приемане на ангажимент 5-7

Характер на процедурите 8

Форма на мнение 9-11

Време на изпълнение на работата и последващи събития към датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет 12-13

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет.....14-19

Ограничение върху разпространението или използването, или обръщане на внимание на читателите върху базата за счетоводно отчитане

Сравнителни данни 21-22

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет.....23

Друга информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет

Асоцииране на одитора 25-26

Приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажименти A1-A7

Оценяване на наличието на одитиран финансов отчет.....	A8
Форма на мнение.....	A9
Време на изпълнение на работата и последващи събития към датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет....	A10
Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет.....	A11-A15
Сравнителни данни	A16-A17
Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет.....	A18
Друга информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет.....	A19
Асоцииране на одитора	A20
Приложение: Примерни доклади върху обобщен финансов отчет	

Международен одиторски стандарт (МОС) 810 „Ангажменти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет, извлечен от финансовия отчет, одитиран в съответствие с МОС от същия одитор.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цели

3. Целите на одитора са:
 - (а) Да определи дали е уместно да приеме ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет; и
 - (б) Ако е ангажиран за издаването на доклад върху обобщен финансов отчет:
 - (i) да формира мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на оценка на заключенията, направени на база получените доказателства; и
 - (ii) да изрази ясно това мнение чрез писмен доклад, който също така описва базата за издаденото мнение.

Определения

4. За целите на настоящия МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:
 - (а) Приложени критерии – критериите, приложени от ръководството при изготвянето на обобщения финансов отчет.
 - (б) Одитиран финансов отчет – финансовият отчет¹ одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който е извлечен обобщения финансов отчет.
 - (с) Обобщен финансов отчет – историческа финансова информация, която е извлечена от финансовия отчет, но която съдържа по-

¹ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 13(е) дава определение на термина "финансов отчет"

малко детайли от него, като въпреки това предоставя структурирано представяне, последователно с даденото от финансовия отчет за икономическите ресурси или задължения на предприятието в определен момент във времето или промените в тях за определен период от време². В различните юрисдикции може да се използва различна терминология за описание на такава историческа финансова информация.

² МОС 200, параграф 13(е).

Изисквания

Приемане на ангажименти

5. Одиторът приема ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет в съответствие с настоящия МОС единствено когато е ангажиран да извърши одит в съответствие с МОС на финансовия отчет, от който е извлечен обобщения финансов отчет. (вж.: параграф A1)
6. Преди да приеме ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет одиторът : (вж.: параграф A2)
 - (a) Определя дали приложените критерии са приемливи; (вж.: параграф A3-A7)
 - (b) Получава съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорността си:
 - i. за изготвянето на обобщен финансов отчет в съответствие с приложените критерии;
 - ii. да предостави одитирания финансов отчет на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения (или, ако закон или нормативна разпоредба предвижда, че одитираният финансов отчет не трябва да бъде предоставен на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критериите за изготвянето на обобщен финансов отчет, да опише този закон или нормативна разпоредба в обобщения финансов отчет); и
 - iii. да включи одиторския доклад върху обобщения финансов отчет в какъвто и да било документ, който съдържа обобщения финансов отчет и който посочва, че одиторът е изготвил доклад върху него.
 - (c) Съгласува с ръководството формата на мнението, което ще бъде изразено върху обобщения финансов отчет (вж. параграфи 9-11).
7. Ако одиторът заключи, че приложените критерии са неприемливи или не е в състояние да получи съгласието на ръководството, посочено в параграф 6(б), той не приема ангажимента за издаване на доклад върху обобщения финансов отчет, освен ако това не се изисква по закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, проведен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не посочва, че ангажиментът е бил проведен в

съответствие с настоящия МСО. Одиторът включва подходяща препратка към този факт в условията на ангажимент. Той също така определя ефекта, който това може да има върху ангажимента за одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщения финансов отчет.

Характер на процедурите

8. Одиторът изпълнява следните процедури и каквито и да било други процедури, които той може да счете за необходими като база за одиторското мнение върху обобщения финансов отчет:
 - (a) Оценява дали обобщения финансов отчет адекватно оповестява тяхното обобщено естество и идентифицира одитирания финансов отчет.
 - (b) Когато обобщеният финансов отчет не е придружен от одитиран финансов отчет, оценява дали той описва ясно:
 - (i) от кого или къде е на разположение одитирания финансов отчет; или
 - (ii) законът или нормативната разпоредба, която посочва, че одитираният финансов отчет не се предоставя на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и която установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет.
 - (c) Оценява дали обобщения финансов отчет адекватно оповестява приложените критерии.
 - (d) Сравнява обобщения финансов отчет със свързаната информация в одитирания финансов отчет, за да определи дали обобщеният финансов отчет отговаря на или може да бъде преизчислен от свързаната информация в одитирания финансов отчет.
 - (e) Оценява дали обобщения финансов отчет е изготвен в съответствие с приложените критерии.
 - (f) Оценява, с оглед на целта на обобщения финансов отчет, дали той съдържа необходимата информация, и дали е изготвен с необходимото ниво на обобщаване, така че да не бъде подвеждащ при съществуващите обстоятелства.
 - (g) Оценява дали одитираният финансов отчет е на разположение на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения, освен ако закон или нормативна разпоредба не предвижда, че той не трябва да се предоставя и

установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет. (вж.: параграф А8)

Форма на мнението

9. Когато одиторът направи заключение, че немодифицирано мнение върху финансовия отчет е уместно, одиторското мнение използва една от посочените по-долу фрази, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква друго: (вж.: параграф А9)
 - (а) Обобщеният финансов отчет е последователен, във всички съществени аспекти с одитирания финансов отчет в съответствие с [приложените критерии]; или
 - (б) Обобщеният финансов отчет представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с [приложените критерии].
10. Ако закон или нормативна разпоредба предвижда формулировката на мнението върху обобщения финансов отчет с термини, които са различни от посочените в параграф 9, одиторът :
 - (а) Прилага процедурите, описани в параграф 8, и допълнителни процедури, необходими, за да му дадат възможност да изрази предвиденото мнение; и
 - (б) Оценява дали потребителите на обобщения финансов отчет може да разберат погрешно одиторското мнение върху него и, ако това е така, дали допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет може да смекчи потенциалното неправилно разбиране.
11. Ако в случая на параграф 10(б) одиторът заключи, че допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет не може да смекчи потенциалното неправилно разбиране, той не приема ангажимента, освен ако това не се изисква по закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, проведен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не посочва, че ангажиментът е проведен в съответствие с настоящия МОС.

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет

12. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет може да носи дата по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет. В такива случаи одиторският доклад върху обобщения финансов отчет посочва, че обобщеният финансов отчет и одитираният

финансов отчет не отразяват ефектите от събития, които са възникнали след датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, които биха могли да наложат корекция на или оповестяване в одитирания финансов отчет. (вж.: параграф A10)

13. На одитора могат да станат известни факти, които са съществували към датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, но които не са му били известни преди това. В такива случаи той не издава одиторски доклад върху обобщения финансов отчет докато не бъде приключено разглеждането от негова страна на тези факти във връзка с одитирания финансов отчет в съответствие с МОС 560³.

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

14. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет включва следните елементи⁴: (вж.: параграф A15)
 - (a) Заглавие, което ясно посочва, че това е доклад на независим одитор (вж.: параграф A11)
 - (b) Адресат (вж.: параграф A12)
 - (c) Уводен параграф, който:
 - (i) Идентифицира обобщения финансов отчет, върху който одиторът издава доклад, включително заглавието на всеки елемент, включен в обобщения финансов отчет; (вж.: параграф A13)
 - (ii) Идентифицира одитирания финансов отчет;
 - (iii) Прави препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, датата на този доклад и, предмет на параграфи 17-18, факта, че върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение;
 - (iv) Ако датата на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет е след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, посочва, че обобщеният финансов отчет и одитираният финансов отчет не

³ МОС 560 “Последващи събития”

⁴ Параграфи 17-18, които разглеждат обстоятелства, при които одиторският доклад върху одитирания финансов отчет е модифициран, изискват допълнителни елементи към посочените в настоящия параграф.

отразяват събития, които са възникнали след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет; и

- (v) Изявление, посочващо, че обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет и че прочитът на обобщения финансов отчет не може да е заместител на прочита на одитирания финансов отчет.
 - (d) Описание на отговорността на ръководството⁵ за обобщения финансов отчет, с обяснение, че ръководството⁶ носи отговорността за изготвянето му в съответствие с приложените критерии.
 - (e) Изявление, че одиторът носи отговорност за изразяването на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които се изискват от настоящия МОС.
 - (f) Параграф, ясно изразяващ мнението (вж. параграфи 9-11).
 - (g) Подпис на одитора.
 - (h) Дата на одиторския доклад. (вж.: параграф A14)
 - (i) Адрес на одитора.
15. Ако адресатът на обобщения финансов отчет не е същия като адресата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, одиторът преценява уместността от използването на различен адресат. (вж.: параграф A12)
16. Одиторът поставя дата на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, която не е по-рано от: (вж.: параграф A14)
- (a) Датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни доказателства, върху които да базира мнението, включително доказателства, че обобщеният финансов отчет е изготвен и лицата, които носят призната оторизация, са потвърдили, че поемат отговорността за него; и
 - (б) Датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет.

Модификации в мнението, параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (вж.: параграф A15)

⁵ Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция.

⁶ Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция.

17. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа квалифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, но одиторът е удовлетворен, че обобщеният финансов отчет е последователен, във всички съществени аспекти, с или представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии, в допълнение към елементите, посочени в параграф 14, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет:
- (a) посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа квалифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси; и
 - (b) описва:
 - (i) базата за квалифицираното мнение върху одитирания финансов отчет и това квалифицирано мнение; или параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет; и
 - (ii) ефекта от това върху обобщения финансов отчет, ако има такъв.
18. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение, в допълнение към елементите, посочени в параграф 14, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет:
- (a) посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение;
 - (b) описва базата за това отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение; и
 - (c) посочва, че в резултат на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение, е неуместно да се изрази мнение върху обобщения финансов отчет.

Модифицирано мнение върху обобщения финансов отчет

19. Ако обобщеният финансов отчет не е последователен, във всички съществени аспекти, с или не представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии, и ръководството не се съгласи да направи необходимите промени, одиторът изразява отрицателно мнение върху обобщения финансов отчет. (вж.: параграф A15)

Ограничение върху разпространението или използването, или обръщане внимание на читателите върху базата за счетоводно отчитане

20. Когато разпространението или използването на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет е ограничено, или одиторският доклад върху одитирания финансов отчет обръща внимание на читателите, че одитираният финансов отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение, одиторът включва подобно ограничение или да обърне внимание в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

Сравнителни данни

21. Ако одитираният финансов отчет съдържа сравнителни данни, а обобщеният финансов отчет не, одиторът определя дали този пропуск е разумен в обстоятелствата на ангажимента. Одиторът определя ефекта от безпричинното пропускане върху одиторския доклад върху обобщения финансов отчет. (вж.: параграф A16)
22. Ако обобщеният финансов отчет съдържа сравнителни данни, върху които е издаден доклад от друг одитор, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет съдържа и въпросите, които МОС 710 изисква от одитора да включи в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет. (вж.: параграф A17)

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет

23. Одиторът оценява дали каквато и да било неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет, е ясно диференцирана от отчета. Ако той заключи, че представянето от страна на предприятието на неодитираната допълнителна информация не е ясно диференцирана от обобщения финансов отчет, одиторът иска от ръководството да промени представянето на неодитираната допълнителна информация. Ако ръководството откаже да направи това, одиторът обяснява в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, че тази информация не е обхваната в доклада. (вж.: параграф A18)

Друга информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет

24. Одиторът се запознава с другата информация, включена в документ, съдържащ обобщения финансов отчет и свързания одиторски доклад,

⁷ МОС 710 “Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети”

за да идентифицира съществени непоследователности, ако има такива, с него. Ако при прочита на другата информация одиторът идентифицира съществена непоследователност, той определя дали обобщеният финансов отчет или другата информация трябва да бъдат преработени. Ако при прочита на другата информация на одитора стане известно очевидно съществено отклонение* в даден факт, одиторът обсъжда въпроса с ръководството. (вж.: параграф A19)

Асоцииране на одитора

25. Ако на одитора му стане известно, че предприятието планира да посочи, че той е издал доклад върху обобщения финансов отчет в документ, съдържащ такъв отчет, но не планира да включи свързания одиторски доклад, одиторът иска от ръководството да включи одиторския доклад в документа. Ако ръководството не направи това, одиторът определя и предприема други уместни действия, предвидени за предотвратяване на неподходящото асоцииране на одитора от страна на ръководството с обобщения финансов отчет в този документ. (вж.: параграф A20)
26. Одиторът може да бъде ангажиран за издаване на доклад върху финансовия отчет на предприятието, но да не бъде ангажиран за издаването на доклад върху обобщения финансов отчет. Ако в този случай на одитора му стане известно, че ръководството планира да направи изявление в документ, който прави препратка към одитора и факта, че обобщения финансов отчет е извлечен от финансовия отчет, одитиран от този одитор, той е удовлетворен, че:
 - (a) препратката към одитора е направена в контекста на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет; и
 - (b) изявлението не оставя впечатлението, че одиторът е издал доклад върху обобщения финансов отчет.

Ако не бъдат удовлетворени изискванията на подточки (a) или (b), одиторът иска от ръководството да промени изявлението, за да отговори на тези изисквания, или да не прави препратка към одитора в документа. Алтернативно, предприятието може да ангажира одитора да издаде доклад върху обобщения финансов отчет и да включи свързания одиторски доклад в документа. Ако ръководството не

* **отклонения** – в оригинала на английски език – misstatements, което е общоприет термин за възможни дефекти, съдържащи се във финансовата информация. Няма еднозначен превод на български, в зависимост от контекста може да се превежда като отклонения, несъответствия, грешки, неточности. За краткост и удобство в настоящето издание е възприет преводът "отклонения", въпреки непълнотата на значението на тази дума в българския език. (бел. на редакторите на българското издание)

промени изявлението, не заличи препратката към одитора или не включи одиторския доклад върху обобщения финансов отчет в документа, съдържащ обобщения финансов отчет, одиторът информира ръководството, че той не е съгласен с препратката и, че ще определи и предприеме други уместни действия, предвидени да предотвратят неуместното използване от страна на ръководството на препратки към одитора. (вж.: параграф A20)

Приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажименти (вж.: параграфи 5-6)

- A1. Одитът на финансовия отчет, от който е извлечен обобщения финансов отчет, предоставя на одитора необходимите познания за изпълнение на неговите отговорности по отношение на обобщения финансов отчет в съответствие с настоящия МСО. Приложението на настоящия МОС няма да предостави достатъчни и уместни доказателства, върху които да се базира мнението върху обобщения финансов отчет, ако одиторът не е извършил и одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщения.
- A2. Съгласието на ръководството по отношение на въпросите, описани в параграф 6 може да бъде доказано с писмено приемане на условията на ангажимента.

Критерии (вж.: параграф 6(a))

- A3. Изготвянето на обобщен финансов отчет изисква от ръководството да определи информацията, която трябва да бъде отразена в него, така че той да е последователен, във всички съществени аспекти, със или да представя достоверно обобщение на одитирания финансов отчет. Тъй като обобщеният финансов отчет по своята същност съдържа обобщена информация и ограничени оповестявания, съществува повишен риск, че той може да не съдържа необходимата информация, така че да не бъде подвеждащ при съществуващите обстоятелства. Този риск се увеличава, когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщения финансов отчет.
- A4. Факторите, които могат да повлияят върху определянето от страна на одитора на приемливостта на приложените критерии, включват:
- естеството на предприятието;
 - целта на обобщения финансов отчет;

- потребностите от информация на предвидените потребители на обобщения финансов отчет; и
 - дали приложените критерии ще доведат до изготвяне на обобщен финансов отчет, който не е подвеждащ при съществуващите обстоятелства.
- A5. Критериите за изготвянето на обобщен финансов отчет могат да бъдат установени от оторизирана или призната организация, изготвяща стандарти, или по закон или нормативна разпоредба. Аналогично⁸ на случая с финансовия отчет, както това е обяснено в МОС 210⁸, в редица ситуации одиторът може да предположи, че тези критерии са приемливи.
- A6. Когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет, такива критерии могат да се разработят от ръководството, например, въз основа на практиката в конкретния отрасъл. Критерии, които са приемливи при тези обстоятелства, ще доведат до изготвяне на обобщен финансов отчет, който:
- (a) Оповестява адекватно неговия обобщен характер и идентифицира одитирания финансов отчет;
 - (b) Описва ясно от кого или къде е на разположение одитирания финансов отчет, или, ако закон или нормативна разпоредба постановява, че одитираният финансов отчет не трябва да се предоставя на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критерии за изготвянето на обобщени финансови отчети, посочва този закон или нормативна разпоредба;
 - (c) Оповестява адекватно приложените критерии;
 - (d) Отговаря на или може да бъде преизчислен от свързаната информация в одитирания финансов отчет; и
 - (e) С оглед на целта на обобщения финансов отчет, съдържа необходимата информация и е изготвен на подходящо ниво на обобщение, така че да не бъде подвеждащ при съществуващите обстоятелства.
- A7. Адекватното оповестяване на обобщения характер на обобщения финансов отчет и идентифициране на одитирания финансов отчет, както това е посочено в параграф A6(a), може, например, да се осигури чрез заглавие като "Обобщен финансов отчет, изготвен въз основа на

⁸ МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажменти", параграфи A3 и A8.

одитирания финансов отчет за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г.”.

Оценка на наличието на одитиран финансов отчет (вж.: параграф 8(ж))

A8. Оценката от страна на одитора на това дали одитирания финансов отчет е на разположение на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения, се повлиява от фактори като например, дали:

- обобщеният финансов отчет описва ясно от кого или къде е на разположение одитирания финансов отчет;
- одитираният финансов отчет е на разположение в публичен архив; или
- ръководството е определило процес, чрез който предвидените потребители на обобщения финансов отчет могат да получат лесен достъп до одитирания финансов отчет.

Форма на мнението (вж.: параграф 9)

A9. Заключение, базирано на оценката на получените доказателства чрез изпълнението на процедурите в параграф 8, че едно немодифицирано мнение върху обобщения финансов отчет е уместно, дава възможност на одитора да изрази мнение, съдържащо една от фразите, посочени в параграф 9. Решението на одитора относно фразите, които ще използва, могат да бъдат повлияни от общоприетата практика в конкретната юрисдикция.

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху

одитирания финансов отчет (вж.: параграф 12)

A10. Процедурите, описани в параграф 8, често се изпълняват по време на или непосредствено след одита на финансовия отчет. Когато одиторът издава доклад върху обобщен финансов отчет след приключването на одита на финансовия отчет, от него не се изисква да получи допълнителни одиторски доказателства за одитирания финансов отчет, или да издаде доклад върху ефектите на събития, които са възникнали след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, тъй като обобщеният финансов отчет се извлича от одитирания финансов отчет, а не го актуализира.

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

Наименование (вж.: параграф 14(а))

- A11. Наименование, индикиращо, че докладът е доклад на независим одитор, например, "Доклад на независимия одитор", потвърждава, че одиторът е отговорил на съответните етични изисквания относно независимостта. Това разграничава доклада на независимия одитор от доклади, издадени от други лица.

Адресат (вж.: параграфи 14(б), 15)

- A12. Факторите, които могат да се отразят върху оценката от страна на одитора на уместността на адресата на обобщения финансов отчет, включват условията на ангажмента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Уводен параграф (вж.: параграф 14(в)(i))

- A13. Когато на одитора е известно, че обобщеният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа друга информация, той може да обмисли, ако формата на представяне позволява, идентифицирането на броя на страниците, на които е представен обобщения финансов отчет. Това помага на читателите да идентифицират обобщения финансов отчет, за който се отнася одиторския доклад.

Дата на одиторския доклад (вж.: параграфи 14(з), 16)

- A14. Лицето или лицата, които са поели отговорността за заключението, че обобщения финансов отчет е изготвен и които поемат отговорността за него, зависят от условията на ангажмента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Примери (вж.: параграфи 14. 17-18,19)

- A15. Приложението към настоящия МОС съдържа примери на одиторски доклади върху обобщени финансови отчети, които:
- (а) съдържат немодифицирани мнения;
 - (б) са извлечени от одитиран финансов отчет, за който одиторът е издал модифицирани мнения; и
 - (с) съдържат модифицирано мнение.

Сравнителни данни (вж.: параграфи 21-22)

- A16. Ако одитираният финансов отчет съдържа сравнителни данни, съществува предположение, че обобщеният финансов отчет също ще съдържа такива. Сравнителните данни в одитирания финансов отчет могат да се разглеждат като съответстващи цифри или като

сравнителна финансова информация. МОС 710 описва по какъв начин тази разлика се отразява върху одиторския доклад върху финансовия отчет, включително в частност препратка към други одитори, които са одитирали финансовия отчет за предходния период.

- A17. Обстоятелствата, които могат да повлияят върху определянето дали даден пропуск на сравнителни данни е разумен, включват характера и целта на обобщения финансов отчет, приложените критерии и потребностите от информация на предвидените потребители на обобщения финансов отчет.

Неодитирана допълнителна информация, представена с обобщения финансов отчет (вж.: параграф 23)

- A18. МОС 700⁹ съдържа изисквания и насоки, които следва да се прилагат, когато неодитирана допълнителна информация се представя с одитирания финансов отчет, които, адаптирани както е необходимо при съществуващите обстоятелства, могат да са полезни за прилагането на изискването в параграф 23.

Друга информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет (вж.: параграф 24)

- A19. МОС 720¹⁰ съдържа изисквания и насоки, свързани със запознаването с друга информация, включена в документ, съдържащ одитиран финансов отчет и одиторския доклад върху него, и отговаряне на съществени непоследователности и съществени отклонения във фактите. Адаптирани както е необходимо при съществуващите обстоятелства, те могат да бъдат полезни за прилагането на изискването в параграф 24.

Асоцииране на одитора (вж.: параграфи 25-26)

- A20. Други уместни действия, които одиторът може да предприеме, когато ръководството не извърши изискваните действия, могат да включват информирание на предвидените потребители и други известни потребители – трети страни за неуместните препратки към одитора. Насоките на действията на одитора зависят от законовите му права и задължения. Следователно, одиторът може да прецени, че е уместно да потърси правен съвет.

⁹ МОС 700 “Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети”, параграфи 46-47.

¹⁰ МОС 720 “Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет”

Приложение

(вж.: параграф A15)

Примери за доклади върху обобщени финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.
- Пример 2: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и подходящо оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при съществуващите обстоятелства. Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.
- Пример 3: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и подходящо оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при съществуващите обстоятелства. Върху одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение.
- Пример 4: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и подходящо оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при съществуващите обстоятелства. Върху одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.
- Пример 5: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторът е стигнал до заключение, че не е възможно да се изрази немодифицирано мнение върху обобщения финансов отчет.

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщения финансов отчет.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Приложеният обобщен финансов отчет, включващ обобщен баланс към 31 декември 20X1 г., обобщен отчет за доходите, обобщен отчет за промените в собствения капитал и обобщен отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и свързаните пояснителни бележки, са извлечени от одитирания финансов отчет на Компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г. Ние сме изразили немодифицирано одиторско мнение върху този финансов отчет в доклад от 15 февруари 20X2 г. Финансовият отчет и обобщеният финансов отчет не отразяват ефектите от събитията, които са възникнали след датата на нашия доклад върху този финансов отчет.

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет на Компанията АБВ]. Следователно, запознаването с обобщения финансов отчет не може да замести запознаването с одитирания финансов отчет на дружество АБВ.

Отговорност на ръководството¹¹ за обобщения финансовия отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на обобщението на одитирания финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии]

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които бяха проведени в

¹¹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 “Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет”.

Мнение

По наше мнение, обобщеният финансов отчет, извлечен от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г., е последователен, във всички съществени аспекти, с (или *представлява достоверно обобщение на*) този финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при съществуващите обстоятелства.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Приложеният обобщен финансов отчет, включващ обобщен баланс към 31 декември 20X1 г., обобщен отчет за доходите, обобщен отчет за промените в собствения капитал и обобщен отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и свързаните пояснителни бележки, са извлечени от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г. Ние сме изразили немодифицирано одиторско мнение върху този финансов отчет в доклад от 15 февруари 20X2¹² г.

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет на компанията АБВ]. Следователно, запознаването с обобщения финансов отчет не може да замести запознаването с одитирания финансов отчет на дружество АБВ..

Отговорност на ръководството¹³ за обобщения финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на обобщението на одитирания финансов отчет на базата, описана в Приложение X.

Отговорност на одитора

¹² Когато одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е от дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, от който той е извлечен, към този параграф се добавя следното изречение: “Финансовият отчет и обобщеният финансов отчет не отразяват ефектите от събития, които са възникнали след датата на нашия одиторски доклад върху този финансов отчет”.

¹³ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които бяха проведени в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 “Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет”.

Мнение

По наше мнение, обобщеният финансов отчет, извлечен от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г., е последователен, във всички съществени аспекти, с (или *представлява достоверно обобщение на*) този финансов отчет в съответствие с базата, описана в Приложение X.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Върху одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при съществуващите обстоятелства.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Приложеният обобщен финансов отчет, включващ обобщен баланс към 31 декември 20X1 г., обобщен отчет за доходите, обобщен отчет за промените в собствения капитал и обобщен отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и свързаните пояснителни бележки, са извлечени от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1¹⁴ г. Ние сме изразили квалифицирано одиторско мнение върху този финансов отчет в доклад от 15 февруари 20X2 г. (вж. по-долу).

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет на компанията АБВ]. Следователно, запознаването с обобщения финансов отчет не може да замести запознаването с одитирания финансов отчет на дружество АБВ.

Отговорност на ръководството¹⁵ за обобщения финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на обобщението на одитирания финансов отчет на базата, описана в Приложение X.

Отговорност на одитора

¹⁴ Когато одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е от дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, от който той е извлечен, към този параграф се добавя следното изречение: “Финансовият отчет и обобщеният финансов отчет не отразяват ефектите от събития, които са възникнали след датата на нашия одиторски доклад върху този финансов отчет”.

¹⁵ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които бяха проведени в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 “Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет”.

Мнение

По наше мнение, обобщеният финансов отчет, извлечен от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г., е последователен, във всички съществени аспекти, с (или *представлява достоверно обобщение на*) този финансов отчет в съответствие с базата, описана в Приложение X. Независимо от това, обобщеният финансов отчет съдържа отклонения до степента на одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г.

Отклонението в одитирания финансов отчет е описано в нашето квалифицирано одиторско мнение в доклада от 15 февруари 20X2 г. Нашето квалифицирано мнение се базира на факта, че материалните запаси на дружеството се отчитат в баланса в този финансов отчет на стойност xxx. Ръководството не е отчетело материалните запаси по по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност, а ги е отчетело единствено по себестойност, което представлява отклонение от изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане. Документацията на дружеството посочва, че ако ръководството е отчетело материалните запаси по по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност, сума, възлизаща на xxx, би била необходима за обезценка на материалните запаси до нетната им реализируема стойност. Следователно, себестойността на реализираната продукция би се увеличила с xxx, а данъкът върху доходите, нетните доходи и собственият капитал на акционерите биха се намалили със съответно xxx, xxx и xxx. Нашето квалифицирано одиторско мнение посочва, че с изключение на ефектите от описания въпрос, този финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията АБВ към 31 декември 20X1 г. и (*за*) резултатите от дейността и паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 4:

Обстоятелствата включват следното:

- **Върху одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при съществуващите обстоятелства.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Приложеният обобщен финансов отчет, включващ обобщен баланс към 31 декември 20X1 г., обобщен отчет за доходите, обобщен отчет за промените в собственения капитал и обобщен отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и свързаните пояснителни бележки, са извлечени от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1¹⁶ г.

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет на компанията АБВ]. Следователно, запознаването с обобщения финансов отчет не може да замести запознаването с одитирания финансов отчет на дружество АБВ.

Отговорност на ръководството¹⁷ за обобщения финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на обобщението на одитирания финансов отчет на базата, описана в Приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които бяха проведени в

¹⁶ Когато одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е от дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, от който той е извлечен, към този параграф се добавя следното изречение: “Финансовият отчет и обобщеният финансов отчет не отразяват ефектите от събития, които са възникнали след датата на нашия одиторски доклад върху този финансов отчет”.

¹⁷ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 “Ангажменти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет”.

Отказ от изразяване на мнение

В нашия доклад от 15 февруари 20X2 г. ние изразяваме отрицателно одиторско мнение върху финансовия отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г. База за нашето отрицателно одиторско мнение беше [опишете базата за отрицателното одиторско мнение]. В нашето отрицателно одиторско мнение се посочва, че [опишете отрицателното одиторско мнение].

Поради значимостта на посочения по-горе въпрос, не е уместно да се изрази мнение върху обобщения финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г.

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

Пример 5:

Обстоятелствата включват следното:

- **Върху одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщения финансов отчет.**
- **Одиторът е достигнал до заключение, че не е възможно да изрази немодифицирано мнение върху обобщения финансов отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Приложеният обобщен финансов отчет, включващ обобщен баланс към 31 декември 20X1 г., обобщен отчет за доходите, обобщен отчет за промените в собствения капитал и обобщен отчет за паричните потоци за годината, приключваща на тази дата, както и свързаните пояснителни бележки, са извлечени от одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г. Ние сме изразили немодифицирано одиторско мнение върху този финансов отчет в доклад от 15 февруари 20X2¹⁸ г.

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете общата рамка за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет на компанията АБВ]. Следователно, запознаването с обобщения финансов отчет не може да замести запознаването с одитирания финансов отчет на дружество АБВ.

Отговорност на ръководството¹⁹ за обобщения финансов отчет

Ръководството е отговорно за изготвянето на обобщението на одитирания финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Отговорност на одитора

¹⁸ Когато одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е от дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, от който той е извлечен, към този параграф се добавя следното изречение: “Финансовият отчет и обобщеният финансов отчет не отразяват ефектите от събития, които са възникнали след датата на нашия одиторски доклад върху този финансов отчет”.

¹⁹ Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция.

Нашата отговорност се свежда до изразяване на мнение върху обобщения финансов отчет въз основа на процедурите, които бяха проведени в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 “Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет”.

База за изразяване на отрицателно мнение

[Опишете въпроса, който е станал причина обобщения финансов отчет да не е последователен, във всички съществени аспекти, с (или *да не представлява достоверно обобщение на*) одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии].

Отрицателно мнение

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, посочен в параграфа База за изразяване на отрицателно мнение, обобщеният финансов отчет, посочен по-горе, не е последователен с (или *не представлява достоверно обобщение на*) одитирания финансов отчет на компанията АБВ за годината, приключваща на 31 декември 20X1 г., в съответствие с [опишете установените критерии].

[Подпис на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[Адрес на одитора]

УКАЗАНИЕ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА 1000

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–10
Раздел I—Основна информация относно финансовите инструменти	11–69
Цел и рискове, свързани с използването на финансови инструменти	14–19
Контроли, отнасящи се до финансовите инструменти	20–23
Пълнота, точност и съществуване	24–33
Потвърждения на сделки и клирингови къщи	25–26
Равнения с банки и попечители	27–30
Други контроли по отношение на пълнотата, точността и съществуването	31–33
Оценяване на финансови инструменти	34–64
Изисквания за финансово отчитане	34–37
Наблюдаеми и ненаблюдаеми входящи данни	38–39
Последствия от неактивните пазари	40–42
Процес на ръководството за оценяване	43–63
Модели	47–49
Пример за широко разпространен финансов инструмент	50–51
Трети страни, източници на ценова информация	52–62
Използване на експерти по оценяване	63
Въпроси, отнасящи се до финансовите пасиви	64
Представяне и оповестяване относно финансови инструменти	65–69
Категории оповестявания	67–69
Раздел II—Одиторски съображения, отнасящи се до финансовите инструменти	70–145
Професионален скептицизъм	71–72
Съображения, свързани с планирането	73–84

Разбиране на изискванията за счетоводно отчитане и оповестяване	74
Разбиране на финансовите инструменти	75–77
Използване при одита на лица със специализирани умения и познания	78–80
Разбиране на вътрешния контрол	81
Разбиране на естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”	82–83
Разбиране на методологията на ръководството за оценяване на финансовите инструменти	84
Оценяване и отговор на рисковете от съществени отклонения.....	85–105
Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти	85
Фактори за риск от измама	86–88
Оценяване на риска от съществени отклонения	89–90
Фактори, които да бъдат взети под внимание при определяне дали и в каква степен да се тества оперативната ефективност на контролите	91–95
Процедури по същество	96–97
Тестове с двойно предназначение	98
Време на изпълнение на одиторските процедури.....	99–102
Процедури, отнасящи се до пълнота, точност, съществуване, възникване и права и задължения	103–105
Оценяване на финансови инструменти	106–137
Изисквания за финансово отчитане.....	106–108
Преценяване на риска от съществени отклонения, отнасящи се до оценяването	109–113
Съществени рискове.....	110–113
Разработване на одиторски подход.....	114–115
Одиторски съображения, когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация	116–120
Одиторски съображения, когато ръководството оценява приблизително справедливите стойности с помощта на модел.....	121–132
Оценяване дали използваните от ръководството предположения са разумни	129–132
Одиторски съображения, когато предприятието използва експерт на ръководството	133–135
Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка	136–137

Представяне и оповестяване на финансови инструменти	138–141
Процедури, отнасящи се до представяне и оповестяване на финансовите инструменти	140–141
Други уместни одиторски съображения	142–145
Писмени изявления	142
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление и с други лица	143–145
Комуникации с регулаторни органи и други лица	145
Приложение: Примери за контроли, отнасящи се до финансовите инструменти	

Указание за международна одиторска практика (УМОП) 1000 *Конкретни съображения при одита на финансови инструменти* следва да бъде разглеждано заедно с *Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*. УМОП не налагат допълнителни изисквания на одиторите, надхвърлящи тези, включени в Международните одиторски стандарти (МОС), нито променят отговорността на одиторите да спазват всички МОС, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическо съдействие на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

Въведение

1. Финансови и нефинансови предприятия от всякакъв мащаб могат да използват финансови инструменти за различни цели. Някои предприятия държат финансови инструменти и извършват операции с тях в голям обем, докато други участват само в малък брой сделки с финансови инструменти. Някои предприятия заемат позиции във финансови инструменти с цел поемане и извличане на полза от риска, докато други използват финансовите инструменти с цел намаляване на определени рискове чрез хеджиране или управление на експозициите. Настоящото Указание за международна одиторска практика (УМОП) се отнася до всички изброени ситуации.
2. Следните Международни одиторски стандарти (МОС) са особено уместни при одита на финансови инструменти:
 - (а) МОС 540¹ разглежда одиторските отговорности, отнасящи се до одита на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки, свързани с финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност;
 - (б) МОС 315² и МОС 330³ разглеждат идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения и изпълнението на процедури в отговор на тези рискове; и
 - (в) МОС 500⁴ обяснява какво представлява одиторско доказателство и разглежда отговорността на одитора да разработи и изпълни одиторски процедури с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да бъде в състояние да направи разумни изводи, върху които да базира одиторското си мнение.
3. Целта на настоящото УМОП е да предостави:
 - (а) основна информация относно финансовите инструменти (Раздел I); и
 - (б) коментар на одиторските съображения, отнасящи се до финансовите инструменти (Раздел II).

УМОП осигуряват практическа помощ на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните

¹ МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*

² МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

³ МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

⁴ МОС 500 *Одиторски доказателства*

станданти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

4. Настоящото УМОП е уместно за предприятия от всякакъв мащаб, доколкото всички предприятия биха могли да бъдат изложени на риск от съществени отклонения при използването на финансови инструменти.
5. Вероятно насоките за оценяване в настоящото УМОП ще бъдат по-уместни по отношение на финансови инструменти, оценявани или оповестявани по справедлива стойност, докато насоките относно области, различни от оценяването, са приложими както по отношение на финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност, така и по отношение на такива, оценявани по амортизирана стойност. Настоящото УМОП е приложимо както по отношение на финансови активи, така и на финансови пасиви. Настоящото УМОП не разглежда инструменти като:
 - (а) най-опростените финансови инструменти, като парични средства, обикновени кредити, разчети за търговски вземания и търговски задължения;
 - (б) инвестиции в капиталови инструменти, които не се търгуват на регулирани пазари; или
 - (в) застрахователни договори.
6. Също така, настоящото УМОП не разглежда специфични счетоводни въпроси, отнасящи се до финансовите инструменти, като счетоводно отчитане на хеджирането, печалба или загуба в началото (известни също като печалба или загуба „в ден 1”), компенсирание, рискови трансфери или обезценка, включително провизиране на загуби по кредити. Независимо че тези въпроси може да са свързани със счетоводното отчитане от страна на предприятието на финансовите инструменти, разглеждането на одиторските съображения във връзка с начините за адресиране на специфични счетоводни изисквания надхвърля обхвата на настоящото УМОП.
7. Одитът в съответствие с МОС се осъществява при предварителното условие, че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили определени свои отговорности. Тези отговорности включват в себе си изготвянето на оценки по справедлива стойност. Настоящото УМОП не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират тези отговорности.

8. Настоящото УМОП е изготвено в контекста на общите рамки за финансово отчитане с общо предназначение с цел достоверно представяне, но може също да е от полза, съобразно конкретните обстоятелства, и при други общи рамки за финансово отчитане, например, общи рамки за финансово отчитане със специално предназначение.
9. Настоящото УМОП се фокусира върху твърденията за вярност на оценяването, както и върху представянето и оповестяването, но обхваща също така, макар и в по-малки подробности, пълнотата, точността, съществуването, както и правата и задълженията.
10. Финансовите инструменти са обект на несигурността на приблизителното оценяване, която е дефинирана в МОС 540 като „податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка и на свързаните с нея оповестявания към вътрешноприсъщата липса на точност при нейното оценяване.”⁵ Несигурността на приблизителното оценяване се влияе, наред с останалите фактори, и от сложността на финансовите инструменти. Естеството и надеждността на наличната информация в подкрепа на оценката на финансовите инструменти варира в широки граници, което оказва влияние върху несигурността на приблизителното оценяване, свързана с тяхното измерване. Настоящото УМОП използва термина „несигурност на оценяването” за обозначаване на несигурността на приблизителното оценяване, свързано с оценките по справедлива стойност.

Раздел I—Основна информация относно финансовите инструменти

11. Общите рамки за финансово отчитане могат да съдържат различни дефиниции на финансовите инструменти. Така например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) дефинират финансовия инструмент като всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.⁶ Финансовите инструменти могат да представляват парични средства, инструменти на собствения капитал на друго предприятие, договорно право или задължение за получаване или предоставяне на парични средства или за размяна на финансови активи или пасиви, определени договори, уреждани чрез инструментите на собствения капитал на предприятието, определени договори за нефинансови обекти, или определени договори, издавани от застрахователни компании, които не

⁵ МОС 540, параграф 7(в)

⁶ Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 *Финансови инструменти: представяне*, параграф 11

отговарят на дефиницията за застрахователен договор. Така изложената тук дефиниция обхваща широк кръг финансови инструменти, от обикновени кредити и депозити до сложни деривативи, структурирани продукти и някои договори за борсово търгувани стоки.

12. Финансовите инструменти се различават по своята сложност, като тази сложност може да произтича от различни източници, като:

- много голям обем отделни парични потоци, при които липсата на однородност изисква анализ на всеки един от тях или голям брой групирани парични потоци за оценяване, примерно, на кредитния риск (например, обезпечени дългови задължения);
- сложни формули за определяне на паричните потоци;
- несигурност или променливост на бъдещите парични потоци, като например несигурност и променливост, произтичащи от кредитен риск, опционни договори или финансови инструменти с прекалено отсрочени във времето договорни срокове.

Колкото по-висока е променливостта на паричните потоци спрямо промени в пазарните условия, толкова по-вероятно е оценката на финансовия инструмент да е по-сложна и несигурна. Освен това, понякога финансови инструменти, които при обичайни условия са относително лесни за оценяване, стават сложни за оценяване в резултат на конкретни обстоятелства, например, инструменти, за които пазарът е станал неактивен или които са с прекалено отсрочени във времето договорни срокове. Деривативите и структурираните продукти стават по-сложни, когато представляват комбинация от отделни финансови инструменти. В допълнение, счетоводното отчитане на финансови инструменти съгласно някои общи рамки за финансово отчитане или при определени пазарни условия може да е сложно.

13. Друг източник на сложност е държаният или търгуван обем финансови инструменти. Докато традиционен лихвен суап може да не е сложен, предприятие, което държи голям брой такива суапове може да използва сложна информационна система с цел идентифициране, оценяване и сключване на сделки с тези инструменти.

Цел и рискове, свързани с използването на финансови инструменти

14. Финансовите инструменти се използват:

- с цел хеджиране (т.е., за промяна на съществуващ рисков профил, на който е изложено предприятието). Това включва:
 - форуърдна покупка или продажба на валута, за да бъде фиксиран бъдещ обменен курс;

- конвертиране на бъдещи лихвени проценти в постоянни или променливи лихвени проценти с помощта на суапове; и
 - закупуване на опционни договори с цел защита на предприятието срещу определено изменение на цените, включително договори, които могат да съдържат внедрени деривативи;
 - с цел търгуване (например, за да се даде възможност на предприятието да заеме рискова позиция с оглед извличане на полза от краткосрочни пазарни колебания); и
 - с цел инвестиране (например, за да се даде възможност на предприятието да извлече полза от дългосрочна възвръщаемост на инвестициите).
15. Използването на финансови инструменти може да намали експозициите към определени бизнес рискове, например, промени във валутните курсове, лихвените проценти и цените на борсово търгувани стоки или комбинация от тези рискове. От друга страна, вътрешноприсъщата сложност на някои финансови инструменти може също да доведе до повишен риск.
16. Бизнес рискът и рискът от съществени отклонения се повишават, когато ръководството и лицата, натоварени с общото управление:
- не разбират в пълна степен рисковете от използването на финансови инструменти и не разполагат с достатъчни умения и опит в управлението на тези рискове;
 - не разполагат с експертните знания и умения да ги оценяват по подходящ начин в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;
 - не са въвели в действие достатъчно контроли върху дейностите, свързани с финансовите инструменти; или
 - хеджират рисковете или спекулират по неподходящ начин.
17. Неуспехът на ръководството да разбере в пълна степен вътрешноприсъщите на финансовия инструмент рискове може да има пряк ефект върху способността на ръководството да управлява тези рискове по подходящ начин и може в крайна сметка да застраши жизнеспособността на предприятието.
18. Основните видове риск, приложими по отношение на финансовите инструменти са изброени по-долу. Този списък не е замислен да бъде изчерпателен и за описанието на тези рискове или за класифицирането

на компонентите на отделните рискове може да бъде използвана различна терминология.

- (а) Кредитен риск (или риск на контрагента) е рискът, че една от страните по финансовия инструмент ще причини финансова загуба на друга страна като не изпълни свое задължение, което често се асоциира с неплатежоспособност по дългово задължение. Кредитният риск включва риска, свързан със сетълмента, представляващ риска, че едната страна на сделката ще бъде уредена, без насрещната престация да бъде получена от клиента или контрагента.
- (б) Пазарният риск е рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци по финансовия инструмент ще се колебаят в резултат на промени в пазарните цени. Примерите за пазарен риск включват валутен риск, лихвен риск, риск от изменения в цените на борсово търгувани стоки и на капиталови инструменти.
- (в) Ликвидният риск включва риска от невъзможност за закупуване или продажба на финансовия инструмент по подходяща цена своевременно в резултат на липса на възможност за реализация на пазара.
- (г) Оперативният риск се отнася до специфичната обработка, необходима по отношение на финансовите инструменти. Оперативният риск може да се повиши с увеличаване сложността на финансовия инструмент, а лошото управление на оперативния риск може да повиши други видове риск. Оперативният риск включва:
 - (i) риска, че контролите за потвърждение и равнение са неадекватни, което води в резултат до непълно или неточно отчитане на финансовите инструменти;
 - (ii) рисковете, че е налице неподходящо документиране на сделките и недостатъчно текущо наблюдение на тези сделки;
 - (iii) риска, че сделките са неправилно документирани и обработени или свързаният с тях риск е неправилно управляван и поради това не отразяват икономическата същност на цялостната сделка;
 - (iv) риска, че персоналят разчита в неправомерна степен на точността на техниките за оценяване, без подходящ преглед, в резултат на което сделките се оценяват

неправилно или свързаният с тях риск е неподходящо оценен;

- (v) риска, че използването на финансови инструменти не е адекватно включено в политиката и процедурите на предприятието за управление на риска;
- (vi) риска от загуба в резултат на неадекватни или неуспешни вътрешни процеси и системи или в резултат на външни събития, включително риска от измама както от вътрешни, така и от външни източници;
- (vii) риска, че е налице неадекватно или несвоевременно поддържане на техниките за оценяване, използвани за оценяване на финансовите инструменти; и
- (viii) правен риск, който е компонент на оперативния риск и се отнася до загуби в резултат на законово или регулаторно действие, което обезсилва или по друг начин възпрепятства изпълнението от страна на крайния потребител или неговия контрагент съгласно условията на договора или свързаните с него споразумения за нетиране. Така например, правен риск може да възникне от недостатъчна или неточна документация по отношение на договора, невъзможност за осигуряване принудителното изпълнение на споразумение за нетиране в случай на несъстоятелност, неблагоприятни изменения в данъчното законодателство или уставни документи, които забраняват на предприятията да инвестират в определени видове финансови инструменти.

19. Други съображения, имащи отношение към рисковете, свързани с използването на финансови инструменти, включват:

- Риска от измама, който може да се повиши, ако например, служител, който е в състояние да извърши финансова измама разбира както финансовите инструменти, така и процесите за тяхното счетоводно отчитане, докато ръководството и лицата, натоварени с общото управление разбират тези въпроси в по-малка степен.
- Риска, че рамковите споразумения за нетиране⁷ може да не са отразени по подходящ начин във финансовия отчет.

⁷ Предприятие, което осъществява редица сделки с финансови инструменти с един-единствен контрагент може да сключи рамково споразумение за нетиране с този контрагент. Това споразумение съдържа клаузи за едно-единствено нетно уреждане на всички финансови инструменти, обхванати от споразумението, в случай на неизпълнение на задълженията по който и да е отделен договор.

- Риска, че някои финансови инструменти може да се променят по време на срока си и да се превърнат от активи в пасиви или обратно и тази промяна може да настъпи бързо.

Контроли, отнасящи се до финансовите инструменти

20. Степента, в която предприятието използва финансови инструменти и степента на сложност на тези инструменти са важни определящи фактори за необходимото ниво на усъвършенстване и сложност на вътрешния контрол на предприятието. Така например, по-малките предприятия може да използват по-малко структурирани продукти и опростени процеси и процедури за постигане на целите си.
21. Често ролята на лицата, натоварени с общото управление, включва задаване на насоката по отношение на финансовите инструменти, както и одобряване и осъществяване на надзор върху степента, в която се използват финансови инструменти, докато ролята на ръководството е да управлява и наблюдава текущо експозицията на предприятието на тези рискове. Ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, носят също така отговорност за разработването и внедряването на система за вътрешен контрол, която да позволи изготвяне на финансови отчети в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Вътрешният контрол на предприятието върху финансовите инструменти е по-вероятно да бъде ефективен, когато ръководството и лицата, натоварени с общото управление:
 - (а) са установили подходяща среда на контрол, активно участие от страна на лицата, натоварени с общото управление в контролиране използването на финансови инструменти, логична организационна структура с ясно възлагане на правомощия и отговорности, както и подходяща политика и процедури по отношение на човешките ресурси. В частност, необходими са ясни правила относно степента, в която лицата, отговорни за дейностите, свързани с финансовите инструменти, имат свобода на действие. Тези правила вземат под внимание евентуалните законови или регулаторни ограничения върху използването на финансови инструменти. Така например, определени предприятия от публичния сектор може да не разполагат с правомощия да извършват сделки и операции с помощта на деривативи;
 - (б) са установили процес на управление на риска, съответстващ на големината на предприятието и сложността на използваните от него финансови инструменти (например, в някои предприятия може да съществува формално структурирано звено за управление на риска);

- (в) са установили информационни системи, които предоставят на лицата, натоварени с общото управление разбиране относно естеството на дейностите, свързани с финансовите инструменти и свързаните с тях рискове, включително адекватно документиране на сделките;
- (г) са разработили, внедрили и документирали система за вътрешен контрол, която:
 - да осигурява разумна степен на сигурност, че предприятието използва финансови инструменти в рамките на политиката си за управление на риска;
 - да представя по подходящ начин финансовите инструменти във финансовия отчет;
 - да гарантира, че предприятието спазва изискванията на приложимото законодателство и нормативни разпоредби; и
 - да осъществява текущо наблюдение върху риска.

Приложението предоставя примери за контролите, които може да съществуват в предприятие, което борава с висок обем сделки с финансови инструменти; и

- (д) са установили подходяща счетоводна политика, включително политика по отношение на оценяването, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

22. Ключовите елементи на процесите за управление на риска и вътрешния контрол, имащи отношение към финансовите инструменти на предприятието включват:

- Установяване на подход за дефиниране размера на рисковата експозиция, която предприятието е готово да приеме, когато се ангажира със сделки с финансови инструменти (това може да бъде наречено „афинитет за риск” на предприятието), включително политиката за инвестиране във финансови инструменти, както и контролната рамка, в която се осъществяват дейностите, свързани с финансовите инструменти;
- Установяване на процеси за документиране и разрешаване на сделки с нови видове финансови инструменти, които вземат под внимание счетоводните, регулаторни, правни, финансови и оперативни рискове, свързани с тези видове инструменти;
- Обработка на сделки с финансови инструменти, включително потвърждение и равнение на притежаваните парични средства и активи с външни извлечения, както и процеса на плащания;

- Разделяне на отговорностите между лицата, инвестиращи или търгуващи с финансовите инструменти и лицата, отговарящи за обработката, оценяването и потвърждаването на тези инструменти. Така например, лицата, изпълняващи функцията разработване на модели, които са ангажирани и със съдействие при определяне цените на сделките са по-малко обективни, отколкото лицата, които са функционално и организационно отделени от звеното за сключване на сделките;
 - Процеси и контроли по оценяване, включително контроли върху данните, получавани от трети страни, източници на ценова информация; и
 - Текущо наблюдение върху контролите.
23. Естеството на рисковете често се различава между предприятия с голям обем и разнообразни финансови инструменти и тези, които имат само няколко сделки с финансови инструменти. Това води до различни подходи към вътрешния контрол. Така например:
- Обичайно, институция с голям обем на финансовите инструменти ще има работна среда включваща някакъв вид дилърска зала, в която са разположени специализираните трейдъри и разделение на отговорностите между тях и бек офиса (т.е. оперативното звено, което осъществява контрол върху данните по осъществените сделки, гарантирайки, че те не съдържат грешки, и осъществява необходимите трансфери). В такава среда, трейдърите обикновено ще инициират договорите устно по телефона или чрез електронна платформа за търгуване. Събирането на данни за сделките и точното регистриране на финансовите инструменти в подобна среда е значително по-трудно, отколкото при предприятие само с няколко финансови инструмента, чието съществуване и пълнота често могат да бъдат потвърдени с едно искане за банково потвърждение до няколко банки.
 - От друга страна, предприятията само с малък брой финансови инструменти често нямат разделение на отговорностите, а достъпът им до пазара е ограничен. В такива случаи, макар че може да е по-лесно сделките с финансови инструменти да бъдат идентифицирани, съществува риск, че ръководството може да разчита на ограничен брой служители, което би могло да увеличи риска, че могат да бъдат инициирани неразрешени сделки или че сделките може да не са документирани.

Пълнота, точност и съществуване

24. Параграфи 25–33 описват контролите и процесите, които може да са въведени в действие в предприятия с висок обем сделки с финансови инструменти, включително тези със зала за търгуване. И обратно, предприятие, което няма голям обем сделки с финансови инструменти може да не разполага с тези контроли и процеси, като вместо това потвърждава сделките си с контрагента или клиринговата къща. Това действие може да е относително лесно, доколкото съществува вероятност предприятието да извършва сделки само с няколко контрагента.

Потвърждения на сделки и клирингови къщи

25. По принцип, по отношение на сделките, осъществявани от финансови институции, условията на финансовите инструменти се документират чрез потвържденията, обменяни между контрагентите, и чрез юридически споразумения. Клиринговите къщи служат за извършване на текущо наблюдение върху размяната на потвърждения, като осъществяват процес на сравняване и установяване еднаквостта на реквизитите на съобщенията за сделките и процес на сетълмент. Централната клирингова къща е асоциирана с този обмен и предприятията, които осъществяват клиринг чрез клирингови къщи обичайно разполагат с процеси за управление на информацията, подавана към клиринговата къща.
26. Не всички сделки са обект на сетълмент чрез подобен обмен. На някои пазари съществува установена практика на договаряне условията на сделката преди началото на сетълмента. За да бъде ефикасен, този процес трябва да функционира отделно от лицата, които търгуват финансовите инструменти с цел свеждане до минимум на риска от измама. На други пазари, сделките се потвърждават след като сетълментът е започнал и понякога списъкът на чакащите потвърждения води до това сетълментът да започне преди всички условия да са напълно договорени. Това представлява допълнителен риск, тъй като сключващите сделката предприятия трябва да разчитат на алтернативни средства за договаряне на сделките. Това би могло да включва:
 - Налагане на щателни равнения между записванията на лицата, които търгуват финансовите инструменти и лицата, които осъществяват сетълмента (стриктното разделение на отговорностите между тези две страни е много важно), съчетано със строги надзорни контроли над лицата, извършващи сделките с финансовите инструменти с цел гарантиране интегритета на сделките;

- Осъществяване на преглед на обобщената документация от контрагентите, която акцентира върху ключовите условия, дори пълните условия да не са договорени; и
- Подробен преглед на печалбите и загубите на трейдърите с цел гарантиране, че те се равняват с това, което са изчислили в бек офиса.

Равнения с банки и попечители

27. Някои компоненти на финансовите инструменти, като облигации и акции, биха могли да бъдат държани в отделни депозитари. Освен това, повечето финансови инструменти водят до плащане на парични средства в даден момент, като често тези парични потоци възникват на ранен етап от срока на договора. Тези парични плащания и постъпления ще минат през банковата сметка на предприятието. Редовното равнение на регистрите на предприятието с външните регистри на банки и попечители позволява на предприятието да гарантира, че сделките са правилно документирани.
28. Следва да се отбележи, че не всички финансови инструменти водят до парични потоци на ранни етапи от срока на договора или е възможно те да бъдат документирани при борса или попечител. Когато случаят е такъв, процесите на равнение няма да идентифицират пропуснатата или неточно отчетена сделка и контролите върху потвържденията са по-важни. Дори когато този паричен поток е документиран точно на ранен етап от срока на инструмента, това не гарантира, че всички характеристики или условия на инструмента (например, падежът или опция за предсрочно прекратяване) са били документирани точно.
29. В допълнение, движенията на парични средства могат да са твърде малки в контекста на цялостния размер на сделката или собствения баланс на предприятието и поради това да са трудни за идентифициране. Полезността на равненията се повишава, когато служителите от финансовия отдел или друг персонал от бек офиса извършва преглед на записванията във всички сметки на главната книга, за да гарантира, че те са действителни и подкрепени с документи. Този процес ще помогне за идентифициране дали другата страна на записите на парични средства, отнасящи се до финансовите инструменти, е отразена правилно. Прегледът на временните (неуточнени) и клиринговите сметки е важен, независимо от салдото по сметката, тъй като в сметката може да са включени компенсиращи се равнявани позиции.
30. При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти контролите за равненията и потвържденията може да са автоматизирани и ако случаят е такъв, трябва да бъдат въведени

адекватни ИТ контроли в тяхна подкрепа. По-специално, контролите са необходими, за да се гарантира, че данните от външни източници (като банки и попечители) и от регистрите на предприятието се подбират пълно и точно и че не са подправени преди или по време на равнението. Контролите са необходими също с оглед гарантиране, че критериите, по които се съпоставят записванията са достатъчно рестриктивни, за да се предотврати неточния клиринг на равняваните позиции.

Други контроли над пълнотата, точността и съществуването

31. Сложността, вътрешноприсъща на някои финансови инструменти, означава, че не винаги ще е очевидно как те трябва да бъдат отчетени в системите на предприятието. В такива случаи, ръководството може да установи процеси на контрол с оглед текущо наблюдение на политиката, предписваща как конкретни видове сделки се оценяват, документират и отчитат счетоводно. Тази политика обичайно се установява и преглежда предварително от персонал с подходяща квалификация, способен да разбере цялостните последиствия от финансовите инструменти, които се отчитат.
32. Някои сделки могат да бъдат анулирани или изменени след първоначалното изпълнение. Прилагането на подходящите контроли, отнасящи се до анулирането или изменението, може да смекчи рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка. В допълнение, предприятието може да е въвело в действие процес за повторно потвърждение на сделки, които са анулирани или изменени.
33. Обичайно при финансови институции с висок обем сделки старши служител извършва ежедневен преглед на печалбите и загубите по индивидуалните портфейли на трейдърите, за да прецени дали те са разумни на базата на познанията на служителя за пазара. Това действие може да позволи на ръководството да установи, че конкретни сделки не са пълно или точно отчетени или да идентифицира измама от страна на конкретен трейдър. Важно е да са налице процедури за разрешаване на сделките, които да подкрепят преглед от по-старши служител.

Оценяване на финансови инструменти

Изисквания за финансово отчитане

34. При много общи рамки за финансово отчитане финансовите инструменти, включително внедрените деривативи, често се оценяват по справедлива стойност за целите на представянето в баланса, изчисляване на печалбата или загубата, и/или оповестяване. По принцип, целта на оценяването по справедлива стойност е да се

достигне до цената, по която би се осъществила обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване при актуални към този момент пазарни условия; т.е. това не е цената на сделката при принудителна ликвидация или принудителна продажба по спешност. За постигане на тази цел се взема под внимание цялата налична пазарна информация.

35. Оценяване по справедлива стойност на финансови активи и финансови пасиви може да бъде извършено, както при първоначалното отразяване на сделките, така и по-късно, когато има промени в стойността. Промените в оценките по справедлива стойност, които настъпват с течение на времето, биха могли да бъдат третираны по различен начин съгласно различните общи рамки за финансово отчитане. Така например, подобни промени могат да бъдат отчитани като печалба или загуба или да бъдат отчетени в друг всеобхватен доход. Също така, в зависимост от приложимата обща рамка за финансово отчитане, може да се изисква целият финансов инструмент или само негов компонент (например, внедрен дериватив, когато се отчита отделно) да бъде оценен по справедлива стойност.
36. Някои общи рамки за финансово отчитане установяват йерархия на справедливите стойности с цел постигане на по-голяма последователност и съпоставимост при оценяването по справедлива стойност и свързаните с него оповестявания. Входящите данни могат да бъдат класифицирани на различни нива, като:
 - Входящи данни на Ниво 1 —котирувани цени (некоригирани) на активни пазари за идентични финансови активи или финансови пасиви, до които предприятието има достъп към датата на оценяване.
 - Входящи данни на Ниво 2 —входящи данни за финансовия актив или финансовия пасив, различни от котираните цени, включени в ниво 1, които, пряко или косвено, са достъпни за наблюдение. Ако финансовият актив или финансовият пасив има определен (договорен) срок, входящите данни на ниво 2 може да са достъпни за наблюдение по същество за целия срок на финансовия актив или финансовия пасив. Входящите данни на ниво 2 включват:
 - котирувани цени за сходни финансови активи или финансови пасиви на активни пазари;
 - котирувани цени за идентични или сходни финансови активи или финансови пасиви на пазари, които не са активни;
 - входящи данни, различни от котирувани цени, достъпни за наблюдение по отношение на финансовия актив или

финансовия пасив (например, лихвени проценти и криви на доходност, достъпни за наблюдение на обичайно обявявани интервали, предполагаема волатилност и кредитни спредове).

- входящи данни, които по принцип са извлечени или потвърдени от наблюдаеми пазарни данни посредством корелационна зависимост или по друг начин (пазарно потвърдени входящи данни).
- Входящи данни на Ниво 3 —ненаблюдаеми входящи данни за финансовия актив или финансовия пасив. Ненаблюдаемите входящи данни се използват за оценяване на справедливата стойност до степента, в която уместни и достъпни за наблюдение входящи данни не са налице, позволявайки да бъдат обхванати ситуациите, при които към датата на оценяване е налице ограничена или никаква пазарна дейност по отношение на този финансов актив или финансов пасив.

По принцип, несигурността на оценяването се повишава с придвижването на финансовия инструмент от ниво 1 на ниво 2 или от ниво 2 на ниво 3. Също така, в рамките на ниво 2 може да е налице широк диапазон от несигурност на оценяването в зависимост от това доколко наблюдаеми са входящите данни, от сложността на финансовия инструмент, неговото оценяване и други фактори.

37. Някои общи рамки за финансово отчитане може да изискват или разрешават на предприятието да прави корекции с оглед несигурността на оценяването, за да отрази риска, че пазарният участник би направил корекции при определяне на цената, които да вземат под внимание несигурността на рисковете, свързани с определяне на цената или паричните потоци по финансовия инструмент. Така например:

- Корекции в модела. Някои модели могат да съдържат известен недостатък или резултатът от обследването може да открие недостатък по отношение на оценяването по справедлива стойност в съответствие с общата рамка за финансово отчитане.
- Корекции за кредитен риск. Някои модели не вземат под внимание кредитния риск, включително риска на контрагента или собствения кредитен риск.
- Корекции за ликвидност. Някои модели изчисляват средни спрямо спреда купува - продава пазарни цени дори ако е възможно общата рамка за финансово отчитане да изисква използване на сума, коригирана с оглед ликвидността, например спреда купува/продава. Друга, по-субективна, корекция за

ликвидност отчита, че някои финансови инструменти са неликвидни, което оказва влияние върху тяхната оценка.

- Други корекции за риск. Стойност, оценена с помощта на модел, който не взема под внимание всички останали фактори, които пазарните участници биха отчели при определяне цената на финансовия инструмент, може да не представлява справедливата стойност на датата на оценяване и следователно да трябва да бъде коригирана отделно, за да се изпълнят изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Корекциите не са подходящи, ако коригират измерването и оценяването на финансовия инструмент в посока на отдалечаване от справедливата стойност, дефинирана от приложимата обща рамка за финансово отчитане, например, с цел консерватизъм.

Наблюдаеми и ненаблюдаеми входящи данни

38. Както бе посочено по-горе, общите рамки за финансово отчитане често категоризират входящите данни според степента на наблюдаемост. С понижаване активността на пазара на финансови инструменти и намаляване наблюдаемостта на входящите данни се повишава несигурността на оценяването. Естеството и надеждността на наличната информация в подкрепа на оценката на финансовите инструменти варират в зависимост от наблюдаемостта на входящите данни за оценяването, която се влияе от характера на пазара (например, нивото на пазарна активност и дали сделките се осъществяват посредством борса или извънборсово). Съответно, естеството и надеждността на доказателствата в подкрепа на оценката се подреждат в непрекъсната поредица и за ръководството става по-трудно да получи информация в подкрепа на оценката, когато пазарът стане неактивен, а входящите данни – по-недостъпни за наблюдение.
39. Когато не са налице достъпни за наблюдение входящи данни, предприятието използва ненаблюдаеми входящи данни (входящи данни на ниво 3), отразяващи предположението, което пазарните участници биха използвали при определяне цената на финансовия актив или финансовия пасив, включително предположенията относно риска. Ненаблюдаемите входящи данни се разработват с помощта на най-добрата налична информация при конкретните обстоятелства. При разработването на ненаблюдаеми входящи данни предприятието може да започне със собствените си данни, които се коригират, ако разумно достъпна информация сочи, че (а) други пазарни участници биха използвали различни данни или (б) е налице нещо специфично за предприятието, което не е достъпно за останалите пазарни участници (например, синергия, специфична за конкретното предприятие).

Последиствия от неактивните пазари

40. Несигурността на оценяването се повишава и оценяването става по-сложно, когато пазарите, на които се търгуват финансовите инструменти или техните съставни части, станат неактивни. Няма ясно определена точка, в която активният пазар става неактивен, макар че общите рамки за финансово отчитане може да предоставят насоки по този въпрос. Характеристиките на неактивния пазар включват значителен спад в нивото и обема на търговска дейност, значителни колебания на наличните цени във времето или сред различните пазарни участници както и неактуалност на цените. Оценяването обаче дали даден пазар е неактивен изисква упражняване на преценка.
41. Когато пазарите са неактивни, котираните цени може да са остарели (т.е. неактуални), да не представляват цените, по които пазарните участници биха сключвали сделки или да представляват принудителни сделки (например, когато от продавача се изисква да продаде даден актив, за да удовлетвори регулаторни или законови изисквания, необходимо е да се освободи от актива незабавно, за да създаде ликвидност или при наличие на един-единствен потенциален купувач в резултат от наложени правни рестрикции или ограничения от гледна точка на времето). Съответно, разработват се оценки на базата на входящи данни от ниво 2 и ниво 3. При такива обстоятелства предприятията могат да разполагат с:
 - политика по отношение на оценяването, която включва процес за определяне дали съществуват входящи данни на ниво 1;
 - разбиране за начина, по който конкретни цени или входящи данни от външни източници, използвани в качеството на входяща информация за техники за оценяване, са били изчислени с оглед преценяване на тяхната надеждност. Така например, при неактивен пазар, брокерска котировка за финансов инструмент, с който не са сключвани сделки вероятно ще отразява действителни сделки със сходен финансов инструмент, но когато пазарът става все по-малко активен брокерската котировка може да разчита в по-голяма степен на вътрешнофирмени техники на оценяване за определяне на цените;
 - разбиране за начина, по който влошаващите се бизнес условия засягат контрагента, както и дали влошаващите се бизнес условия в предприятия, сходни с контрагента, може да са индикация, че е възможно контрагентът да не изпълни своите задължения (т.е. риск от неизпълнение на задълженията);

- политика за извършване на корекции с оглед несигурността на оценяването. Тези корекции могат да включват корекции в модела, корекции за липса на ликвидност, корекции за кредитен риск или корекции за други рискове;
 - способност да изчислят диапазона на реалистични резултати, като се имат предвид елементите на несигурност, за които става въпрос, например, чрез извършване на анализ на чувствителността; и
 - политика за идентифициране кога входящите данни за оценяване на справедливата стойност преминават на различно ниво от йерархията на справедливите стойности.
42. Конкретни трудности могат да възникнат, когато е налице рязко ограничаване или дори спиране на търговията с определен финансов инструмент. При такива обстоятелства може да е необходимо финансовите инструменти, които преди това са били оценявани с помощта на пазарни цени, да бъдат оценени с помощта на модел.

Процес на ръководството за оценяване

43. Техниките, които ръководството може да използва за оценяване на финансовите инструменти на предприятието включват наблюдаеми цени, скорошни сделки и модели, използващи наблюдаеми или ненаблюдаеми входящи данни. Ръководството може да се възползва и от:
- (а) трета страна, източник на ценова информация, например, компания за услуги по предоставяне на ценова информация или брокерска котировка; или
 - (б) експерт по оценяването.
- Третите страни, източници на ценова информация и експертите по оценяването могат да използват една или повече от тези техники за оценяване.
44. При много общи рамки за финансово отчитане най-доброто доказателство за справедливата стойност на финансовия инструмент се открива в осъществяваните по същото време сделки на активни пазари (т.е., входяща информация на ниво 1). В такива случаи оценяването на финансовите инструменти може да е относително просто. Котираните цени на финансови инструменти, които са регистрирани на борси или се търгуват на ликвидни извънборсови пазари, могат да са достъпни от източници, като финансови публикации, самите борси или трети страни, източници на ценова информация. Когато се използват котиран цени, важно е ръководството да разбира базата, на която се дава котировката, за да се гарантира, че цената отразява пазарните

условия към датата на оценяване. Котираните цени, получени от публикации или от борсите биха могли да предоставят достатъчни доказателства за справедливата стойност, когато, например:

- (а) цените не са „остарели” или загубили своята актуалност (например, ако котировката се базира на цената на последната сделка, а тя е била осъществена преди известно време); и
- (б) котировките представляват цени, по които дилърите действително биха търгували финансовия инструмент с достатъчна честота и обем.

45. Когато не е налице актуална, достъпна за наблюдение пазарна цена за финансовия инструмент (т.е., входяща информация на ниво 1), ще е необходимо предприятието да събере други ценови индикатори, които да използва в техниката за оценяване, за да оцени финансовия инструмент. Ценовите индикатори могат да включват:

- Неотдавнашни сделки, включително сделки след датата на финансовия отчет със същия инструмент. Трябва да се обърне внимание дали е необходимо да бъде направена корекция с оглед промени в пазарните условия между датата на оценяване и датата, на която е осъществена сделката, тъй като тези сделки не са задължително показателни за пазарните условия, които са съществували към датата на финансовия отчет. В допълнение, възможно е сделката да представлява принудителна сделка и следователно да не е представителна за цената в сделка при обичайни условия.
- Настоящи или неотдавнашни сделки със сходни инструменти, известни често като „определяне на цена по заместителство”. В цената на заместителите ще трябва да бъде направена корекция, за да се отразят различията между тях и инструмента, чиято цена се определя, например, за да се вземат под внимание различията в ликвидността или кредитния риск между двата инструмента.
- Индекси за сходни инструменти. Както и при сделките със сходни инструменти, ще трябва да бъдат направени корекции, за да се отразят различията между инструмента, чиято цена се определя и инструмента(ите), от който(ито) се извлича използвания индекс.

46. Очаква се ръководството да документира политиката си на оценяване и модела, използван за оценяване на конкретен финансов инструмент, включително обосновката за използвания(ите) модел(и), избора на предположения в методологията на оценяване, както и преценката на

предприятието дали са необходими корекции с оглед несигурността на оценяването.

Модели

47. За оценяване на финансови инструменти в случаите, когато цената не може да бъде пряко наблюдавана на пазара, могат да бъдат използвани модели. Моделите могат да бъдат опростени, например, широко използвана формула за определяне цената на облигация или да предполагат сложни, конкретно разработени софтуерни инструменти с цел оценяване на финансови инструменти с входяща информация на ниво 3. Много модели се базират на изчисления на дисконтираните парични потоци.
48. Моделите се състоят от методология, предположения и данни. Методологията описва правилата и принципите, регулиращи взаимовръзката между променливите величини в оценяването. Предположенията включват приблизителните оценки на несигурни променливи, използвани в модела. Данните могат да обхващат действителна или хипотетична информация за финансовия инструмент или други входящи данни за него.
49. В зависимост от обстоятелствата, въпросите, които предприятието може да адресира, когато установява или потвърждава правилността на даден модел за финансов инструмент, включват това дали:
 - правилността на модела е потвърдена преди използването му с периодични прегледи с цел гарантиране, че продължава да бъде подходящ за предвидената употреба. Процесът на предприятието за потвърждаване на правилността може да включва оценяване на:
 - теоретичната надеждност и математически интегритет на методологията, включително целесъобразността на параметрите и чувствителността;
 - пълнотата и последователността на входящите данни на модела с пазарните практики и дали за използване в модела са налице подходящи входящи данни;
 - са налице подходящи политики и процедури за контрол върху промените, както и контроли върху сигурността на модела;
 - моделът се променя или коригира своевременно по подходящ начин с оглед измененията в пазарните условия;
 - моделът периодично се обследва, преглежда и проверява за валидност от отделно и обективно звено. Това е средство за гарантиране, че резултатът от прилагането на модела ще

представя достоверно стойността, която пазарните участници биха приписали на този финансов инструмент;

- моделът увеличава максимално използването на уместни наблюдаеми входящи данни и свежда до минимум използването на ненаблюдаеми входящи данни;
- в резултатите от прилагането на модела се правят корекции, за да се отразят предположенията, които пазарните участници биха използвали при подобни обстоятелства;
- моделът е адекватно документиран, включително предвидените приложения и ограничения на модела, както и неговите основни параметри, необходими данни, резултати от евентуално извършен анализ за потвърждение на правилността и евентуално направените корекции в резултатите от прилагането на модела.

Пример за широко разпространен финансов инструмент

50. По-долу е описан начинът, по който биха могли да бъдат прилагани модели за оценяване на широко разпространен финансов инструмент, известен като ценна книга, обезпечена с активи.⁸ Доколкото обезпечените с активи ценни книжа често се оценяват на базата на входящи данни на ниво 2 или 3, в много случаи те се оценяват с помощта на модели и предполагат:

- разбиране за този вид ценни книжа—вземане под внимание на (а) стоящото в основата обезпечение; и (б) условията на тази ценна книга. Стоящото в основата обезпечение се използва за приблизително оценяване на момента на възникване и сумите на паричните потоци, например, плащания на главница и лихви по ипотеките или кредитни карти;
- разбиране за условията на ценната книга—това включва оценяване на договорните права на парични потоци, като например, реда на погашенията и евентуалните случаи на неизпълнение на дълговото задължение. Редът на погашенията, наричан често и старшинство (по ранг), се отнася до условия, които изискват държателите на някои класове ценни книжа (старши по ранг дълг) да получат плащане по дълга преди други (подчинен дълг). Правата на всеки определен клас държатели на ценни книжа да получи парични потоци, наричани често „каскада“ на паричните потоци, заедно с предположенията

⁸ Ценната книга, обезпечена с активи, представлява финансов инструмент, който е гарантиран от пул (съвкупност) от стоящи в основата му активи (наричани обезпечение, например, вземания по кредитни карти или кредити за автомобили), като стойността и доходът от него са функция на тези основни активи.

относно момента на възникване и сумите на паричните потоци се използват за извличане на набор от приблизително оценени парични потоци за държателите на всеки клас ценни книжа. След това очакваните парични потоци се дисконтират, за да се получи приблизително оценената справедлива стойност.

51. Паричните потоци по обезпечения с активи ценни книжа могат да бъдат повлияни от предсрочно погасяване на стоящото в основата обезпечение и от потенциалния риск от неизпълнение на дълговото задължение и приблизителната оценка на размера на възникващата в резултат загуба. Предположенията за предсрочно погасяване, ако това е приложимо, по принцип се базират на оценяване на пазарните лихвени проценти за сходни обезпечения спрямо процентите по обезпечението, стоящо в основата на ценните книжа. Така например, ако пазарните лихвени проценти по ипотеките се понижат, то тогава темповете на предсрочно погасяване при стоящите в основата на ценните книжа ипотeki биха могли да се повишат повече от първоначално очакваното. Приблизителното оценяване на потенциалните случаи на неизпълнение на дълговите задължения и размера на загубата предполага внимателно оценяване на стоящото в основата обезпечение и на кредитополучателите с цел приблизително оценяване на процента на неизпълнение на дълговите задължения. Така например, когато стоящото в основата обезпечение се състои от жилищни ипотeki, приблизителните оценки за цените на жилищата в течение на срока на ценните книжа могат да окажат влияние върху размера на загубата.

Трети страни, източници на ценова информация

52. Предприятията биха могли да използват трети страни, източници на ценова информация, за да получат данни за справедливата стойност. Изготвянето на финансовия отчет на предприятието, включително оценяването на финансовите инструменти и изготвянето на оповестяванията във финансовия отчет, отнасящи се до тези инструменти, може да изисква експертни знания и умения, каквито ръководството не притежава. Възможно е предприятията да не са в състояние да разработят подходящи техники на оценяване, включително моделите, които биха могли да бъдат използвани при оценяването, и да използват трети страни, източници на ценова информация, за да стигнат до дадена оценка или предоставят оповестявания относно финансовите инструменти. Случаят може да е такъв по-специално при по-малките предприятия или при предприятия, които не се ангажират с голям обем сделки с финансови инструменти (например, нефинансови институции с отдели за управление на ликвидността). Дори когато ръководството е използвало трети страни, източници на ценова информация, то носи крайната отговорност за оценяването.

53. Трети страни, източници на ценова информация могат да бъдат използвани също поради това, че предприятието не е в състояние да се справи с обема ценни книжа, чиито цени трябва да бъдат определяни в рамките на кратки срокове. Случаят често е такъв при търгувани инвестиционни фондове, които всеки ден трябва да определят нетна стойност на активите. В други случаи, ръководството може да разполага със собствен процес за определяне на цените, но да използва трети страни, източници на ценова информация, за да потвърди собствените си оценки.
54. Поради една или повече от тези причини мнозинството предприятия, когато оценяват ценни книжа, използват трети страни, източници на ценова информация, или като основен източник, или като източник за потвърждение на собствените си оценки. Третите страни, източници на ценова информация по принцип спадат към следните категории:
 - компании за услуги по предоставяне на ценова информация, включително ценова информация на базата на консенсус; и
 - брокери, предоставящи брокерски котировки.

Услуги по предоставяне на ценова информация

55. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация осигуряват на предприятията цени и свързана с цените информация относно широка гама финансови инструменти, като често извършват ежедневни оценявания на голям брой финансови инструменти. Тези оценки могат да бъдат извършени посредством събиране на пазарни данни и цени от най-разнообразни източници, включително маркет мейкъри, а в определени случаи и като използват вътрешни техники за оценяване за получаване на приблизително оценени справедливи стойности. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация могат да комбинират редица подходи, за да достигнат до дадена цена. Тези компании често се използват като източник на цени, базирани на входящи данни на ниво 2. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация може да разполагат с надеждни контроли върху начините, по които се разработват цените, а техните клиенти често обхващат широк кръг лица, включително инвеститори, лица, изпълняващи функции в бек офиса и звеното за контрол и обработка на сделките, одитори и други лица, както от страната на купувачите, така и от страната на продавачите на финансови инструменти.
56. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често имат формализиран процес, с който клиентите да възразят цените, получавани от тези компании. Въпросните процеси на възразение често изискват клиентът да предостави доказателства в подкрепа на

алтернативна цена, като тези възражения се категоризират на базата на качеството на предоставените доказателства. Така например, възражение, базирано на неотдавнашна продажба на този инструмент, за която компанията за услуги по предоставяне на ценова информация не е знаела, може да бъде прието, докато възражение, базирано на собствена техника за оценяване на клиента, може да бъде подложено на много по-внимателна проверка. По този начин, компания за услуги по предоставяне на ценова информация с голям брой водещи участници, както от страната на купувачите, така и от страната на продавачите на финансови инструменти, може да е в състояние постоянно да коригира цените, за да отрази в по-голяма степен достъпната за пазарните участници информация.

Компании за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус

57. Възможно е някои предприятия да използват ценова информация от компании за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус, които се различават от други компании за услуги по предоставяне на ценова информация. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус получават ценова информация за даден инструмент от няколко участващи предприятия (абонати). Всеки абонат подава цени към компанията за услуги по предоставяне на ценова информация. Компанията третира тази информация в конфиденциален порядък и връща на всеки абонат консенсусната цена, която обикновено е средно аритметична на данните след прилагане на рутинна процедура по прочистване на информацията за елиминиране на рязко отклоняващите се величини. По отношение на някои пазари, например на екзотични деривативи, консенсусните цени може да представляват най-добрата налична информация. Много фактори обаче се вземат под внимание, когато се оценява репрезентативната достоверност на консенсусните цени, включително, например:

- дали цените, подадени от абонатите отразяват действителни сделки или просто индикативни цени, базирани на техни собствени техники за оценяване;
- броят на източници, от които е била получена цената;
- качеството на източниците, използвани от компанията за услуги по предоставяне на ценова информация;
- дали сред участниците има водещи пазарни участници.

58. Обичайно консенсусните цени са достъпни само за абонатите, които са подали собствени цени към компанията. Следователно не всички предприятия ще имат пряк достъп до консенсусни цени. Доколкото

даден абонат по принцип не може да знае как подадените цени са оценени приблизително, може да са необходими и други източници на доказателства в допълнение към информацията от компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус, за да може ръководството да подкрепи тяхната оценка. По-специално, такъв може да е случаят, ако източниците предоставят индикативни цени, базирани на собствени техники за оценяване, и ръководството не е в състояние да получи разбиране за начина, по който тези източници изчисляват цените си.

Брокери, предоставящи брокерски котировки

59. Доколкото брокерите предоставят котировки само като инцидентна услуга за своите клиенти, котировките, които те осигуряват се различават в много аспекти от цените, получавани от компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация. Брокерите може да не са склонни да предоставят информация относно процесите, които използват за разработване на котировките си, но може да имат достъп до информацията относно сделки, за които компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация може да не знаят. Брокерските котировки могат да са подлежащи на изпълнение или индикативни. Индикативните котировки представляват най-добрата приблизителна оценка на брокера за справедливата стойност, докато подлежащата на изпълнение котировка показва, че брокерът е готов да сключи сделка по тази цена. Подлежащите на изпълнение котировки са силно доказателство за справедливата стойност. Индикативните котировки представляват по-слабо доказателство, поради липсата на прозрачност относно методите, използвани от брокера за определяне на котировката. В допълнение стриктността на контролите по отношение на брокерските котировки често ще се различава в зависимост от това дали брокерът държи същите ценни книжа в собствения си портфейл. Брокерските котировки често се използват по отношение на ценни книжа с входящи данни на ниво 3 и понякога може да са единствената налична външна информация.

Допълнителни съображения във връзка с третите страни, източници на ценова информация

60. Разбирането за начина, по който компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация са изчислили дадена цена позволява на ръководството да определи дали тази информация е подходяща за използване при извършването от ръководството оценяване, включително в качеството на входящи данни в техника за оценяване, и на какво ниво на входящите данни трябва да бъде категоризирана въпросната ценна книга за целите на оповестяването. Така например, трета страна, източник на ценова информация, може да оценява

финансовите инструменти с помощта на свои вътрешнофирмени модели и в такъв случай е важно ръководството да разбира методологията, предположенията и използваните данни.

61. В случай че оценките по справедлива стойност, получени от трети страни, източници на ценова информация, не са базирани на актуални цени на активен пазар, ще бъде необходимо ръководството да прецени дали оценките по справедлива стойност са извлечени по начин, съответстващ на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Разбирането на ръководството за оценките по справедлива стойност включва:

- начина, по който са определени оценките по справедлива стойност—например, дали оценката по справедлива стойност е определена чрез техника на оценяване, за да прецени дали те са в съответствие с целта на оценяването по справедлива стойност;
- дали котировките представляват индикативни цени, индикативен спред или обвързващи оферти; и
- с каква честота третите страни, източник на ценова информация оценяват приблизително справедливата стойност — за да прецени дали тя отразява пазарните условия към датата на оценяване.

Разбирането за базата, на която третите страни, източник на ценова информация, определят котировките си в контекста на конкретните финансови инструменти, държани от предприятието, помага на ръководството при оценяване уместността и надеждността на това доказателство в подкрепа на направените от него оценки.

62. Възможно е да има разминаване между ценовите индикатори от различни източници. Разбирането за начините, по които са получени тези ценови индикатори и изследването на тези разминавания подпомага ръководството при потвърждаване на доказателствата, използвани при разработване на оценките на финансовите инструменти, за да се прецени дали оценките са разумни. Простото вземане на средната величина на предоставените котировки, без да се извърши по-нататъшно проучване, може да не е целесъобразно, тъй като една от цените в диапазона може да е най-представителна за справедливата стойност и това може да не е усреднената величина. За да прецени дали направените от него оценки на финансовите инструменти са разумни, ръководството може:

- да вземе под внимание дали действителните сделки представляват принудителни сделки, а не сделки между желаещи осъществяването на сделката купувачи и продавачи. Това може да направи цената негодна като база за сравнение;

- да анализира очакваните бъдещи парични потоци по инструмента. Това може да бъде извършено като показател за най-уместната ценова информация;
- в зависимост от естеството на това, което не е достъпно за наблюдение, да екстраполира от наблюдаваните цени към ненаблюдаваните (например, може да са налице наблюдавани цени за матуритети до десет години, но не и за по-дълъг срок, като кривата на цените при десет годишен матуритет може да е в състояние да бъде екстраполирана като показател за период, надвишаващ десет години). Необходимо е да се внимава, за да се гарантира, че с екстраполацията не се отива толкова далеч отвъд достъпната за наблюдение крива, че връзката ѝ с наблюдаемите цени да стане твърде слаба, за да бъде надеждна;
- да сравни една с друга цените в рамките на портфейл от финансови инструменти, за да се увери, че те са последователни сред сродните финансови инструменти;
- да използва повече от един модел за потвърждение на резултатите от всеки един от тях, вземайки под внимание предположенията и данните, използвани при всеки от тези модели; или
- да оцени измененията в цените на свързаните с финансовите инструменти хеджиращи инструменти и обезпечения.

Когато достига до преценка относно извършеното от него оценяване, предприятието може също да вземе под внимание и други фактори, които са специфични за обстоятелствата, свързани с предприятието.

Използване на експерти по оценяване

63. Ръководството може да ангажира експерт по оценяването от инвестиционна банка, брокер или друга фирма за оценяване, който да оцени всички или част от неговите ценни книжа. За разлика от услугите по предоставяне на ценова информация и брокерските котировки, по принцип методологията и използваните данни са по-лесно достъпни за ръководството, когато то е ангажирало експерт, който да извърши оценяването за негова сметка. Независимо обаче, че ръководството е ангажирало експерт, то носи крайната отговорност за използваните оценки.

Въпроси, отнасящи се до финансовите пасиви

64. Разбирането за кредитния риск е важен аспект от оценяването, както на финансови активи, така и на финансови пасиви. Това оценяване отразява кредитното качество и финансовия потенциал, както на

емитента, така и на лицата, предоставящи кредитна подкрепа. При някои общи рамки за финансово отчитане оценката на финансов пасив предполага, че той се прехвърля на пазарен участник към датата на оценяване. Когато няма наблюдаема пазарна цена за даден финансов пасив, неговата стойност обикновено се оценява с помощта на същия метод, който би използвал контрагентът за оценяване стойността на съответстващия актив, освен ако не са налице фактори, специфични за пасива (например, допълнително гарантиране на кредита от трета страна). По-специално, собственият кредитен риск на предприятието⁹ често може да е труден за оценяване.

Представяне и оповестяване относно финансови инструменти

65. Повечето общи рамки за финансово отчитане изискват оповестяване във финансовите отчети, което да позволи на потребителите на финансови отчети да направят смислени оценки на последствията от дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти, включително рисковете и елементите на несигурност, асоциирани с финансовите инструменти.
66. Повечето общи рамки изискват оповестяване на количествена и качествена информация (включително счетоводната политика), отнасяща се до финансовите инструменти. Счетоводните изисквания по отношение на оценките по справедлива стойност при представяне и оповестяване във финансовия отчет в повечето общи рамки за финансово отчитане са обширни и обхватът им надхвърля простото оценяване на финансовите инструменти. Така например, качествените оповестявания относно финансовите инструменти осигуряват важна, свързана с контекста, информация за характеристиките на финансовите инструменти и бъдещите им парични потоци, която може да помогне за информиране на инвеститорите относно рисковете, на които са изложени предприятията.

Категории оповестявания

67. Изискванията за оповестяване включват:
 - (а) Количествени оповестявания, които се извличат от сумите, съдържащи се във финансовия отчет – например, категории финансови активи и пасиви;
 - (б) Количествени оповестявания, които изискват съществена преценка – например, анализ на чувствителността към всеки един вид пазарен риск, на който е изложено предприятието; и

⁹ Собственият кредитен риск е размерът на промяната в справедливата стойност, която не може да бъде отнесена към промени в пазарните условия.

- (в) Качествени оповестявания—например, тези, които описват общото управление на предприятието по отношение на финансовите инструменти; цели; контроли, политика и процеси за управление на всеки един вид риск, произтичащ от финансовите инструменти; както и методите, използвани за оценяване на рисковете.
68. Колкото по-чувствителна е оценката към изменения в конкретна променлива, толкова по-вероятно е, че ще бъдат необходими оповестявания, за да се посочат елементите на несигурност, съпътстващи тази оценка. Възможно е определени общи рамки за финансово отчитане да изискват също оповестяване на анализа на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките за оценяване на предприятието. Така например, допълнителните оповестявания, изисквани по отношение на финансови инструменти с оценки по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 на входящите данни, имат за цел да информират потребителите на финансови отчети за последиците от тези оценки по справедлива стойност, които използват най-субективни входящи данни.
69. Някои общи рамки за финансово отчитане изискват оповестяване на информация, която позволява на потребителите на финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансовите инструменти, към които предприятието има експозиция към отчетната дата. Това оповестяване може да се съдържа в пояснителните приложения към финансовия отчет или в коментара и анализа на ръководството в рамките на годишния му доклад с кръстосани препратки с одитирания финансов отчет. Обхватът на оповестяванията зависи от степента, в която предприятието е изложено на рискове, произтичащи от финансови инструменти. Това включва качествени оповестявания относно:
- експозициите на риск и как те са възникнали, включително възможния ефект върху бъдещата ликвидност на предприятието и изискванията за обезпечение;
 - целите на предприятието, политиката и процесите му за управление на риска и методите, използвани за неговата оценка; и
 - промени в експозициите към риск или в целите, политиката и процесите за управление на риска в сравнение с предходния период.

Раздел II—Одиторски съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

70. Определени фактори могат да направят одитирането на финансови инструменти особено предизвикателно. Така например:

- Може да е трудно, както за ръководството, така и за одитора, да разберат естеството на финансовите инструменти и за какво се използват, както и рисковете, на които е изложено предприятието.
- Пазарните настроения и ликвидност могат да се променят бързо, упражнявайки натиск върху ръководството да управлява ефикасно експозициите.
- Може да е трудно да бъдат получени доказателства, подкрепящи оценката.
- Отделните плащания, свързани с определени финансови инструменти може да са значителни, което би могло да повиши риска от неправомерно присвояване на активи.
- Сумите, отчетени във финансовия отчет по отношение на финансовите инструменти може да не са значителни, но биха могли да са налице съществени рискове и експозиции, свързани с тези финансови инструменти.
- Възможно е малко на брой служители да упражняват значително влияние върху сделките на предприятието с финансови инструменти, особено, когато споразуменията за възнагражденията им са обвързани с приходите от финансовите инструменти, като е възможно останалите лица в рамките на предприятието да разчитат в неправомерно висока степен на тези лица.

Тези фактори могат да доведат до замъгляване на рисковете и свързаните с тях факти, което би могло да окаже влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения, като латентните рискове могат да се проявят бързо, особено при неблагоприятни пазарни условия.

Професионален скептицизъм¹⁰

71. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства и помага на одитора да остане бдителен за възможни индикации за предубеденост на ръководството. Това включва поставяне под въпрос на противоречащи си одиторски доказателства и надеждността на документите, отговорите на проучващи запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общото управление. Тук се включва също и запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да сочат за евентуално отклонение, дължащо се на грешка или измама, и

¹⁰ МОС 200, параграф 15

преценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на конкретните обстоятелства.

72. Упражняването на професионален скептицизъм се изисква при всички обстоятелства, като необходимостта от него се повишава с увеличаване сложността на финансовите инструменти, например, по отношение на:

- оценяване дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, което може да е особено трудно, когато се използват модели или при определяне дали пазарите са неактивни;
- оценяване преценките на ръководството, както и потенциала за предубеденост на ръководството, при боравене с приложимата обща рамка за финансово отчитане на предприятието, в частност, избора на ръководството на техники за оценяване, използването на предположения в техниките за оценяване и адресирането на обстоятелства, при които преценките на одитора и преценките на ръководството се различават;
- извеждане на заключения на базата на получените одиторски доказателства, например, адресиране на разумността на оценките, изготвени от експертите на ръководството и оценяване дали оповестяванията във финансовия отчет постигат достоверно представяне.

Съображения, свързани с планирането¹¹

73. При планиране на одита одиторът се фокусира по-специално върху:

- разбиране на счетоводните изисквания и изискванията за оповестяване;
- разбиране за финансовите инструменти, на които е изложено предприятието, както и за тяхната цел и свързаните с тях рискове;
- определяне дали при одита са необходими специализирани умения и познания;
- разбиране и оценяване на системата за вътрешен контрол в светлината на сделките на предприятието с финансови инструменти и информационните системи, които попадат в обхвата на одита;
- разбиране за естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“;

¹¹ МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* разглежда отговорността на одитора да планира одита на финансовите отчети.

- разбиране за процеса на ръководството за оценяване на финансовите инструменти, включително това дали ръководството е използвало експерт или обслужваща организация; и
- оценяване и отговор на риска от съществени отклонения.

Разбиране на изискванията за счетоводно отчитане и оповестяване

74. МОС 540 изисква одиторът да получи разбиране за изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, включително свързаните с тях оповестявания, както и евентуалните регулаторни изисквания.¹² Самите изисквания на приложимата обща рамка за финансово отчитане по отношение на финансовите инструменти могат да са сложни и да налагат обширни оповестявания. Запознаването с настоящото УМОП не замества пълното разбиране на всички изисквания на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Някои общи рамки за финансово отчитане изискват да бъдат взети под внимание области, като:

- счетоводно отчитане на хеджирането;
- счетоводно отчитане на печалби или загуби в „ден 1“;
- признаване и отписване на сделки с финансови инструменти;
- собствен кредитен риск; и
- прехвърляне на риск и преустановяване на признаването, в частност, когато предприятието е участвало в създаването и структурирането на сложни финансови инструменти.

Разбиране на финансовите инструменти

75. Характеристиките на финансовите инструменти могат да прикрийт някои елементи на риска и експозицията. Получаването на разбиране за инструментите, в които е инвестирало предприятието или на които е изложено, включително характеристиките на тези инструменти, помага на одитора да идентифицира дали:

- Важни аспекти на сделката отсъстват или са били неточно отразени;
- Дадена оценка изглежда неподходяща;
- Вътрешноприсъщите им рискове се разбират в пълна степен и се управляват от предприятието; и

¹² МОС 540, параграф 8(a)

- Финансовите инструменти са подходящо класифицирани на текущи и нетекущи активи и пасиви.
76. Примерите за въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание, когато получава разбиране за финансовите инструменти на предприятието включват:
- На какви видове финансови инструменти е изложено предприятието.
 - За какво се използват.
 - Разбирането на ръководството и когато това е уместно, на лицата, натоварени с общото управление, за финансовите инструменти, тяхното използване и счетоводните изисквания.
 - Техните точни условия и характеристики, така че последствията от тях да могат да бъдат напълно разбрани, и по-специално, когато сделките са обвързани, цялостния ефект от сделките с финансови инструменти.
 - Как те се съчетават с цялостната стратегия на предприятието за управление на риска.

Проучващите запитвания към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” и функцията „управление на риска”, ако подобни функции съществуват, както и обсъждане с лицата, натоварени с общото управление, могат да допринесат за повишаване разбирането на одитора.

77. В някои случаи, определен договор, включително договор за нефинансов инструмент, може да съдържа дериватив. Някои общи рамки за финансово отчитане разрешават или изискват подобни „внедрени” деривативи при определени обстоятелства да бъдат отделяни от основния договор. Разбирането на процеса на ръководството за идентифициране и счетоводно отчитане на внедрените деривативи ще помогне на одитора да разбере рисковете, на които е изложено предприятието.

*Използване при одита на лица със специализирани умения и познания*¹³

¹³ Когато експертните знания и умения на това лице са в областта на одита и счетоводното отчитане, независимо дали лицето е вътрешно или външно за фирмата, това лице се счита, че е част от екипа по ангажмента и е обект на изискванията на МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*. Когато експертните знания и умения на това лице са в област, различна от счетоводното отчитане и одита, това лице се счита, че е експерт на одитора и се прилагат разпоредбите на МОС 620 *Ползване работата на експерт на одитора*. МОС 620 обяснява, че разграничаването между специализираните области на счетоводното отчитане и одита и експертните знания и умения в друга област ще бъде въпрос на професионална преценка, но отбелязва, че може да бъде направено разграничение между експертни знания и умения в методите за счетоводно отчитане на финансови инструменти (експертни знания и умения в счетоводното

78. Ключово съображение при одит, който включва финансови инструменти, особено когато става въпрос за сложни финансови инструменти, е компетентността на одитора. МОС 220¹⁴ изисква съдружникът, отговорен за ангажимента да е удовлетворен, че екипът по ангажимента, както и експертите на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, разполагат като цяло с подходящата компетентност и способности да изпълнят ангажимента за одит в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и да дадат възможност за одиторски доклад, който да е подходящ при конкретните обстоятелства. Освен това, уместните етични изисквания¹⁵ налагат одитора да определи дали приемането на ангажимента няма да създаде заплахи за спазването на фундаменталните принципи, включително професионалната компетентност и надлежно внимание. Параграф 79 по-долу предоставя примери за видовете въпроси, които може да са уместни за одиторските съображения в контекста на финансовите инструменти.
79. Съответно, одитът на финансови инструменти може да изисква участието на един или повече експерти или специалисти, например, в областта на:
- разбирането на финансовите инструменти, използвани от предприятието и техните характеристики, включително нивото им на сложност. Използването на специализирани умения и познания може да е необходимо при проверката дали всички аспекти на финансовите инструменти и свързаните с тях съображения са обхванати от финансовия отчет и оценка дали са направени адекватните оповестявания в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато се изискват оповестявания относно рисковете.
 - разбирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане, особено когато е известно, че има области, податливи на различни тълкувания или практиката е непоследователна или в процес на развитие.
 - разбирането на законовите, регулаторни и данъчни последствия от финансовите инструменти, включително дали принудителното изпълнение на договорите, налагано от предприятието (например, извършване на преглед на стоящите в

отчитане и одита) и експертни знания и умения в сложни техники на оценяване на финансови инструменти (експертни знания и умения в област, различна от счетоводното отчитане и одита).

¹⁴ МОС 220, параграф 14

¹⁵ Етичен кодекс на професионалните счетоводители на СМЕС, параграфи 210.1 и 210.6

основата договори), би могло да изисква специализирани умения и познания.

- оценка на рисковете, вътрешноприсъщи на финансовите инструменти.
- подпомагането на екипа по ангажимента при събирането на доказателства в подкрепа на оценките на ръководството или при разработването на точкова или интервална приблизителна оценка, особено, когато справедливата стойност е определена чрез сложен модел; когато пазарите са неактивни и данните или предположенията трудно могат да бъдат получени; когато са използвани ненаблюдаеми входящи данни; или когато ръководството е използвало експерт.
- оценяването на контролите на информационните технологии, особено в предприятия с голям обем на финансовите инструменти. Възможно е в подобни предприятия информационните технологии да са твърде сложни, например, когато значителна информация за тези финансови инструменти се предава, обработва, поддържа или ползва по електронен път. В допълнение, тук може да влизат и съответните услуги, предоставяни от обслужваща организация.

80. Естеството и използването на конкретни видове финансови инструменти, елементите на сложност, свързани със счетоводните изисквания, както и пазарните условия могат да доведат до необходимост екипът по ангажимента да се консултира¹⁶ с други професионалисти в областта на счетоводното отчитане и одита, вътрешни или външни за фирмата, разполагащи с подходящи технически експертни знания и опит в областта на счетоводството и одита, вземайки под внимание фактори, като:

- способностите и компетентността на екипа по ангажимента, включително опита на членовете на екипа по ангажимента;
- характерните черти на финансовите инструменти, използвани от предприятието;
- идентифицирането на необичайни обстоятелства или рискове при ангажимента, както и необходимостта от професионална преценка, особено по отношение на нивото на същественост и значителните рискове;

¹⁶ МОС 220, параграф 18(б), изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да е удовлетворен, че членовете на екипа по ангажимента са провели подходяща консултация в хода на ангажимента, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата.

- пазарните условия.

Разбиране на вътрешния контрол

81. МОС 315 установява изисквания одиторът да разбира предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния му контрол. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, е непрекъснат, динамичен процес на събиране, актуализиране и анализиране на информация по време на целия одит. Полученото разбиране позволява на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, предоставяйки по този начин база за разработване и прилагане на процедури в отговор на оценените рискове от съществени отклонения. Обемът и разнообразието на сделките с финансови инструменти на предприятието обикновено определя естеството и обхвата на контролите, които биха могли да съществуват в предприятието. Разбирането за начините, по които финансовите инструменти се наблюдават текущо и контролират подпомага одитора при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. В Приложението се описват контролите, които могат да съществуват в предприятие, което е ангажирано със сделки с финансови инструменти с голям обем.

Разбиране на естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“

82. В редица големи предприятия лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ могат да извършват работа, която позволява на висшето ръководство и лицата, натоварени с общото управление, да правят преглед и оценяват контролите на предприятието, отнасящи се до използването на финансови инструменти. Функцията „вътрешен одит“ може да оказва съдействие при идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка. От друга страна, познанията и уменията, изисквани от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, по отношение разбирането и изпълнението на процедури с цел осигуряване на сигурност за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, относно използването от страна на предприятието на финансовите инструменти, по принцип са твърде различни от тези, необходими по отношение на други части на бизнеса. Степента, в която лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ разполагат с познанията и уменията да обхванат и в действителност са обхванали дейностите на предприятието с финансови инструменти, както и компетентността и обективността на тези лица, представлява уместно съображение, когато външният одитор преценява дали е вероятно функцията „вътрешен

одит” да има отношение към цялостната стратегия на одита и одиторския план.

83. Областите, в които работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” би могла да е особено уместна, са:¹⁷

- Разработване на общ преглед на степента, в която се използват финансови инструменти;
- Оценка за уместността на политиката и процедурите и тяхното спазване от страна на ръководството;
- Оценка на оперативната ефективност на контролните дейности по отношение на финансовите инструменти;
- Оценка на системите, имащи отношение към дейностите, свързани с финансовите инструменти; и
- Оценка дали новите рискове, свързани с финансовите инструменти, се идентифицират, оценяват и управляват.

Разбиране на методологията на ръководството за оценяване на финансовите инструменти

84. Отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет включва прилагане на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане спрямо оценяването на финансовите инструменти. МОС 540 изисква одиторът да получи разбиране за начините, по които ръководството прави приблизителните счетоводни оценки и за данните, върху които се базират те.¹⁸ Подходът на ръководството по отношение на оценяването взема под внимание избора на подходяща методология за оценяване и нивото на доказателствата, които се очаква да бъдат налични. За да изпълни целта на оценяването по справедлива стойност, предприятието разработва методология за оценяване с цел измерване на справедливата стойност на финансовите инструменти, която методология взема под внимание цялата налична уместна пазарна информация. Задълбоченото разбиране на оценяваните финансови инструменти позволява на предприятието да идентифицира и оцени наличната уместна пазарна информация относно идентични или сходни инструменти, която следва да бъде включена в методологията за оценяване.

Оценка и отговор на рисковете от съществени отклонения

¹⁷ Работата, извършвана от лицата, изпълняващи функции, като например функцията по управление на риска, функцията по осъществяване преглед на моделите и контрол върху продукцията, също би могла да е уместна в това отношение.

¹⁸ МОС 540, параграф 8(в)

Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

85. МОС 540¹⁹ обяснява, че степента на несигурност на приблизителното оценяване се отразява върху рисковете от съществени отклонения при приблизителните счетоводни оценки. Използването на по-сложни финансови инструменти, като тези, които имат по-високо ниво на несигурност и променливост на бъдещите парични потоци, може да доведе до повишаване на риска от съществени отклонения, особено по отношение на оценяването. Други въпроси, оказващи влияние върху риска от съществени отклонения включват:

- Обема на финансовите инструменти, на които е изложено предприятието.
- Условието на финансовите инструменти, включително това дали самият финансов инструмент включва други финансови инструменти.
- Естеството на финансовите инструменти.

Фактори за риск от измама²⁰

86. Стимули за финансово отчитане от страна на служителите с цел измама могат да съществуват, когато схемите за възнаграждения зависят от възвръщаемостта, реализирана от използването на финансовите инструменти. Разбирането за това как политиката на предприятието по отношение на възнагражденията взаимодейства с апетита за риск на предприятието, както и за стимулите, които това би могло да създаде за ръководството и трейдърите, може да е важно при оценяване на риска от измама.

87. Трудните условия на финансовите пазари могат да породят повишени стимули за ръководството или служителите да се ангажират с финансово отчитане с цел измама, за да защитят личните си бонуси, да прикрият грешка или измама от страна на ръководството или служителя, да избегнат нарушаване на регулаторни ограничения или ограничения, свързани с ликвидността или използването на заемни средства или за да избегнат отчитането на загуби. Така например, във времена на финансова нестабилност, неочаквани загуби могат да възникнат в резултат на екстремни колебания в пазарните цени, от неочаквана слабост на цените на активите, в резултат на погрешни търговски преценки или поради други причини. В допълнение,

¹⁹ МОС 540, параграф 2

²⁰ Вж. МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* относно изискванията и насоките, разглеждащи факторите, свързани с риска от измама.

затрудненията при финансиране пораждат натиск върху ръководството, заприжено за платежоспособността на бизнеса.

88. Неправомерното присвояване на активи и финансовото отчитане с цел измама често могат да включват заобикаляне и пренебрегване на контролите, които в други случаи би могло да изглежда, че функционират ефективно. Това може да включва заобикаляне и пренебрегване на контролите върху данни, предположения и подробни контроли върху процесите, което позволява прикриване на загуби или кражба. Така например, трудните пазарни условия могат да повишат натиска за скриване или компенсиране на сделки в опит за възстановяване на загубите.

Оценка на риска от съществени отклонения

89. Оценката на одитора на идентифицираните рискове на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 включва оценяване на разработването и внедряването на вътрешния контрол. То предоставя база за преценка на подходящия одиторски подход за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330, включително както процедури по същество, така и тестове на контролите. Влияние върху възприетия подход оказва разбирането на одитора за вътрешния контрол, който има отношение към одита, включително надеждността на контролната среда и евентуалното звено за управление на риска, размера и сложността на дейността на предприятието и това дали оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения съдържа очакване, че контролите функционират ефективно.
90. Оценката на одитора на риска от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на одита с получаването на допълнителна информация. Запазването на повишено внимание по време на одита, например, когато се проверяват регистри или документация, може да помогне на одитора да идентифицира споразумения или друга информация, която да сочи за съществуването на финансови инструменти, които ръководството не е идентифицирало или оповестило пред одитора до този момент. Подобни регистри и документи могат да включват, например:
 - протоколи от заседания на лицата, натоварени с общото управление; и
 - конкретни фактури и кореспонденция с професионалните консултанти на предприятието.

Фактори, които да бъдат взети под внимание при определяне дали и в каква степен да се тества оперативната ефективност на контролите

91. Очакването, че контролите функционират ефективно може да е по-често срещано, когато се разглежда финансова институция с добре установени контроли и следователно тестването на контролите би могло да е ефикасно средство за получаване на одиторски доказателства. Когато предприятието разполага със звено за търгуване, тестовите по същество, взети самостоятелно, може да не осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства поради обема на договорите и използваните различни системи. Тестовите на контролите обаче, взети самостоятелно, няма да бъдат достатъчни, тъй като от одитора съгласно МОС 330 се изисква да разработи и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.²¹
92. Възможно е предприятия с голям обем на сделки и значително използване на финансови инструменти да разполагат с по-съвършени контроли и ефективно звено за управление на риска и следователно може да е вероятно одиторът да тества контролите при получаването на доказателства относно:
 - възникването, пълнотата, точността и отграничаването на сделките и операциите; и
 - съществуването, правата и задълженията, както и пълнотата на салдата по сметки.
93. При предприятия с относително малко на брой сделки с финансови инструменти:
 - е възможно ръководството и лицата, натоварени с общото управление да имат само ограничено разбиране за финансовите инструменти и начина, по който те влияят на бизнеса;
 - предприятието може да има само малко на брой различни видове инструменти с малка или никаква взаимовръзка между тях;
 - малко вероятно е съществуването на сложна контролна среда (например, контролите, описани в Приложението може да не са въведени в това предприятие);
 - ръководството може да използва ценова информация от трети страни, източници на ценова информация, за да оцени инструментите си; и
 - контролите върху използването на ценова информация от трети страни, източници на ценова информация, може да са по-опростени.

²¹ МОС 330, параграф 18

94. Когато предприятието има относително малко на брой сделки с участието на финансови инструменти, за одитора може да е относително лесно да получи разбиране за целите на предприятието при използването на финансовите инструменти и характеристиките на тези инструменти. При такива обстоятелства, вероятно голяма част от одиторските доказателства ще бъдат според своя характер по същество, одиторът може да изпълни голямата част от работата си в края на годината и вероятно потвържденията от трети страни ще осигурят доказателства по отношение пълнотата, точността и съществуването на сделките и операциите.
95. При достигане до решение относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестовете на контролите, одиторът може да вземе под внимание фактори, като:
- естеството, честотата и обема на сделките с финансови инструменти;
 - надеждността на контролите, включително това дали контролите са подходящо разработени, за да отговорят на рисковете, свързани с обема сделки с финансови инструменти на предприятието и това дали съществува надзорна рамка над дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти;
 - значението на конкретни контроли за общите цели на контрола и въведените в предприятието процеси, включително сложността на информационните системи в подкрепа на сделките с финансови инструменти;
 - текущото наблюдение върху контролите и идентифицираните недостатъци в контролните процедури;
 - въпросите за контрола, имащи за цел да адресират примерно контролите, отнасящи се до упражняването на преценки, сравнени с контролите върху първичните данни. Тестовете по същество е по-вероятно да са ефективни, отколкото уповаването на контроли, свързани с упражняването на преценка;
 - компетентността на лицата, ангажирани с контролните дейности, например, дали предприятието разполага с адекватен капацитет, включително по време на периоди на напрежение, и способност да установява и проверява оценките на финансовите инструменти, на които е изложено;
 - честотата, с която се изпълняват тези контролни дейности;
 - нивото на прецизност, което контролите са замислени да постигнат;

- доказателствата за резултатите от изпълнението на контролните дейности; и
- момента на осъществяване на ключовите сделки с финансови инструменти, например, дали те са близо до края на периода.

Процедури по същество

96. Разработването на процедури по същество включва вземане под внимание на:

- Използване на аналитични процедури²²—макар че аналитичните процедури, осъществявани от одитора могат да са ефикасни в качеството на процедури за оценка на риска с цел предоставяне на одитора на информация относно бизнеса на предприятието, те може да са по-малко ефективни в качеството на процедури по същество, когато се изпълняват самостоятелно. Причината за това е, че сложното взаимодействие между факторите при оценяването често прикриват необичайни тенденции, които биха могли да възникнат.
- Нерутинни сделки—много сделки с финансови инструменти представляват споразумения, договорени между предприятието и неговия контрагент (често наричани „извънборсови” сделки.) До степента, в която сделките с финансови инструменти не са рутинни и са извън обичайните дейности на предприятието, одиторският подход по същество може да е най-ефикасното средство за постигане на планираните цели на одита. В случаите, при които сделките с финансови инструменти не се извършват рутинно, одиторските отговори на оценените рискове, включително разработването и изпълнението на одиторски процедури, вземат под внимание евентуалната липса на опит на предприятието в тази област.
- Наличие на доказателства—например, когато предприятието използва трета страна, източник на ценова информация, възможно е доказателствата относно съответните твърдения за вярност във финансовия отчет да не са налични от предприятието.

²² МОС 315, параграф 6(б), изисква одиторът да приложи аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска за подпомагане оценяването на рисковете от съществени отклонения с цел осигуряване на база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове. МОС 520 *Аналитични процедури*, параграф 6, изисква одиторът да използва аналитични процедури при формиране на цялостно заключение относно финансовия отчет. Аналитични процедури могат да се прилагат и на други етапи от одита.

- Процедури, изпълнени в други области на одита—процедурите, изпълнени в други области на финансовия отчет, могат да предоставят доказателства за пълнотата на сделките с финансови инструменти. Тези процедури биха могли да включват тестове на последвалите парични постъпления и плащания и търсенето на неотчетени пасиви.
- Избор на обекти за тестване—в някои случаи, портфейлът от финансови инструменти ще съдържа инструменти с различна сложност и риск. В такива случаи, може да е от полза формирането на извадка по преценка.

97. Така например, в случай на обезпечени с активи ценни книжа, при разработване на процедурите в отговор на рисковете от съществени отклонения по отношение на тези ценни книжа, одиторът може да обмисли изпълнение на някои от следните одиторски процедури:

- Проучване на договорната документация, за да се разберат условията на ценните книжа, стоящото в основата обезпечение и правата на държателите на всеки един клас ценни книжа.
- Отправяне на проучващи запитвания относно процеса на ръководството за приблизително оценяване на паричните потоци.
- Оценяване разумността на предположенията, например, темпове на предсрочно погасяване, процент на случаи на неизпълнение на дългови задължения и размер на загубите.
- Получаване на разбиране за метода, използван за определяне на каскадата на паричните потоци.
- Сравняване на резултатите от оценяването по справедлива стойност с оценките на други ценни книжа със сходно основно обезпечение и условия.
- Повторно извършване на изчисленията.

Тестове с двойно предназначение

98. Макар целта на теста на контролите да се различава от целта на теста на детайлите, може да е ефективно двата вида тестове да бъдат изпълнени едновременно, примерно чрез:

- изпълнение на тест на контролите и тест на детайлите по отношение на една и съща сделка (например, тестване дали даден подписан договор не е разтрогнат и дали детайлите на финансовия инструмент са обхванати по подходящ начин в обобщаващата таблица; или

- тестване на контролите, когато се тества процесът на ръководството за изготвяне на приблизителни оценки при оценката.

*Време на изпълнение на одиторските процедури*²³

99. След като бъдат оценени рисковете, свързани с финансовите инструменти, екипът по ангажимента определя времето за извършване на планираните тестове на контролите и одиторските процедури по същество. Времето на изпълнение на планираните одиторски процедури варира в зависимост от редица фактори, включително честотата на функциониране на контролите, значението на дейностите, които се контролират и свързания с тях риск от съществени отклонения.
100. Макар да е необходимо повечето одиторски процедури във връзка с оценяването и представянето да бъдат осъществявани към края на периода, одиторските процедури по отношение на други твърдения за вярност, като пълнота и съществуване, могат да бъдат успешно приложени към междинен период. Така например, тестове на контролите могат да бъдат изпълнени към междинен период по отношение на по-рутинните контроли, например ИТ контроли и разрешаване на нови продукти. Също така, може да е ефективно да се тества оперативната ефективност на контролите върху одобрението на нови продукти, като се съберат доказателства за одобряването от страна на подходящото ниво на ръководство на нов финансов инструмент към междинен период.
101. Одиторите биха могли да изпълняват някои тестове на моделите към междинна дата, например, като сравнят резултатите от прилагането на модела с пазарни сделки. Друга възможна междинна процедура за инструменти с достъпни за наблюдение входящи данни е да се тества разумността на ценовата информация, предоставена от трета страна, източник на такава информация.
102. Областите, изискващи по-съществени преценки често се тестват близо до или в края на периода, тъй като:
 - оценките биха могли да се променят значително в кратък период от време, затруднявайки сравняването и равнението на междинните салда със съпоставимата информация към датата на баланса;

²³ Параграфи 11–12 и 22–23 от МОС 330 установяват изисквания, когато одиторът изпълнява процедури към междинен период и обясняват как могат да бъдат използвани тези одиторски доказателства.

- предприятието би могло да се ангажира с увеличен обем сделки с финансови инструменти в интервала от време от междинния период до края на годината;
- неавтоматизирани счетоводни записи биха могли да бъдат направени само след края на счетоводния период; и
- нерутинни или съществени сделки биха могли да бъдат осъществени на късен етап от счетоводния период.

Процедури, отнасящи се до пълнота, точност, съществуване, възникване и права и задължения

103. Много от одиторските процедури могат да бъдат използвани за адресиране на редица твърдения за вярност. Така например, процедурите за адресиране съществуването на салдо по сметка към края на периода ще адресират също така възникването на клас от сделки и могат да помогнат и за установяване на правилното отграничаване. Това е така, защото финансовите инструменти възникват в резултат на юридически договори и чрез проверка и потвърждаване на точността на отразяване на сделката одиторът може също да провери и потвърди нейното съществуване и да получи същевременно доказателства в подкрепа на твърденията за възникването и правата и задълженията и да потвърди, че сделките се отразяват в правилния счетоводен период.
104. Процедурите, които биха могли да предоставят одиторски доказателства в подкрепа на твърденията за пълнота, точност и съществуване, включват:
 - Външно потвърждение²⁴ на банкови сметки, сделки и извлечения от попечители. Това може да бъде извършено посредством пряко потвърждение от контрагента (включително използването на банкови потвърждения), при което отговор се изпраща директно до одитора. Като алтернатива, тази информация може да бъде получена от системите на контрагента чрез потока от данни. В този случай, контролите за предотвратяване манипулирането на компютърните системи, чрез които се предава информацията, могат да бъдат взети под внимание от одитора, когато оценява надеждността на доказателствата от това потвърждение. Ако не бъдат получени потвърждения, одиторът може да е в състояние да получи

²⁴ МОС 505 *Потвърждения от външни източници* разглежда използването от одитора на процедури за външно потвърждение с цел получаване на одиторски доказателства в съответствие с изискванията на МОС 330 и МОС 500 *Одиторски доказателства*. Вж. също материала на екипа на Съвета за привличане вниманието към въпроси на одиторската практика, озаглавен *Възникващи практически въпроси във връзка с използването на външни потвърждения при одита на финансови отчети*, публикуван през ноември 2009 г.

доказателства чрез извършване на преглед на договорите и тестване на съответните контроли. Външните потвърждения обаче често не осигуряват подходящи одиторски доказателства по отношение на твърдението за оценката, въпреки че могат да подпомогнат идентифицирането на странични споразумения.

- Преглед на равненията на извлечения или потоци данни от попечителите със собствените регистри на предприятието. Това може да изисква оценяване на ИТ контролите, съпътстващи и съдържащи се в процесите на автоматизирано равнение и оценяване дали равняваните позиции се разбират и уточняват надлежно.
- Преглед на счетоводните записи и контролите по отношение регистрирането на тези записи. Това може да от полза например при:
 - о определяне дали записите са били направени от служители, различни от тези, които имат право да извършват това;
 - о идентифициране на необичайни или неподходящи счетоводни записи в края на периода, което би могло да има отношение към риска от измама.
- Запознаване с отделните договори и извършване на преглед на първичните документи по сделките на предприятието с финансови инструменти, включително счетоводните регистри, проверявайки по този начин съществуването и правата и задълженията. Така например, одиторът може да се запознае с отделни договори, свързани с финансовите инструменти и да извърши преглед на първичните документи, включително счетоводните записи, направени, когато договорът е бил първоначално отразен, като може да направи и последващ преглед на счетоводните записи, направени за целите на оценяването. Тези действия ще позволят на одитора да оцени дали елементите на сложност, вътрешноприсъщи на сделката, са били напълно идентифицирани и отразени в счетоводните регистри. Юридическите споразумения и свързаните с тях рискове трябва да бъдат преценявани от лица с подходящи експертни знания и умения, които да гарантират, че правата съществуват.
- Тестване на контролите, например чрез тяхното повторно изпълнение.
- Преглед на системите на предприятието за управление на оплакванията от контрагенти. Недокументираните сделки могат да доведат до това предприятието да не извърши парично

плащане към контрагента, което може да бъде установено чрез преглед на получените оплаквания.

- Преглед на рамковите споразумения за нетиране с цел идентифициране на недокументирани финансови инструменти.

105. Тези процедури са особено важни по отношение на някои финансови инструменти, като деривативи или гаранции. Това е така, защото е възможно те да не са свързани с голяма първоначална инвестиция, което означава, че може да е трудно тяхното съществуване да бъде идентифицирано. Така например, внедрените деривативи често се съдържат в договори за нефинансови инструменти, които е възможно да не са включени в процедурите по получаване на потвърждения.

Оценяване на финансови инструменти

Изисквания за финансово отчитане

106. Общите рамки за финансово отчитане за достоверно представяне често използват йерархии на справедливите стойности, например, тези, използвани в МСФО или в Общоприетите счетоводни принципи (ОПСП) на САЩ. Това обикновено означава, че с повишаване степента на несигурността на оценяването се повишава и обемът и детайлите на изискваните оповестявания. Разграничаването между нивата в йерархиите може да изисква упражняване на преценка.
107. Одиторът може да счете за полезно да получи разбиране за начина, по който финансовите инструменти се отнасят към йерархията на справедливите стойности. Обикновено рискът от съществени отклонения и нивото на одиторските процедури, които трябва да бъдат приложени, се повишават с повишаване степента на несигурност на оценяването. Използването на входящи данни на ниво 3 и някои входящи данни на ниво 2 от йерархията на справедливите стойности може да е подходящ ориентир за степента на несигурност на оценяването. Входящите данни на ниво 2 варират от такива, които са лесно достъпни до такива, които са по-близо до входящите данни на ниво 3. Одиторът оценява наличните доказателства и разбира както йерархията на справедливите стойности, така и риска от предубеденост на ръководството, когато ръководството категоризира финансовите инструменти в йерархията на справедливите стойности.
108. В съответствие с МОС 540,²⁵ одиторът разглежда политиката и методологията на предприятието по отношение на оценяването във връзка с данните и предположенията, използвани в методологията за оценяване. В много от случаите, приложимата обща рамка за

²⁵ МОС 540, параграф 8(в)

финансово отчитане не предписва определена методология на оценяване. Когато случаят е такъв, въпросите, които биха могли да имат отношение към разбирането на одитора за начина, по който ръководството оценява финансовите инструменти включват, например:

- дали ръководството има формална политика на оценяване и ако това е така, дали използваната по отношение на финансовия инструмент техника за оценяване е подходящо документирана в съответствие с тази политика;
- кои модели биха могли да породят най-големи рискове от съществени отклонения;
- как ръководството е взело под внимание сложността на оценяването на финансовия инструмент, когато е избирало конкретна техника за оценяване;
- дали е налице по-голям риск от съществени отклонения поради това, че ръководството вътрешно е разработило модел, който да бъде използван за оценяване на финансовите инструменти, и дали при оценяването на конкретен финансов инструмент е направено отклонение от обичайно използваната техника за оценяване;
- дали ръководството е използвало трети страни, източник на ценова информация;
- дали лицата, ангажирани с разработване и прилагане на техниката за оценяване разполагат с подходящите умения и експертни познания за това, включително дали е използван експерт на ръководството; и
- дали са налице индикации за предубеденост на ръководството при избора на техниката за оценяване, която ще бъде използвана.

Преценка на риска от съществени отклонения, отнасящи се до оценяването

109. Когато се прави оценка дали използваните от предприятието техники за оценяване са подходящи при конкретните обстоятелства и дали са въведени контроли по отношение на техниките за оценяване, факторите, които одиторът взема под внимание, могат да включват:

- дали техниките за оценяване се използват обикновено от други пазарни участници и в миналото са показвали, че осигуряват надеждна приблизителна оценка на цените, получавани при пазарни сделки;
- дали техниките за оценяване функционират според замисъла си и при тяхното проектиране няма недостатъци, особено в екстремни условия, и дали тяхната надеждност е била обективно потвърдена.

Признаците за недостатъци включват изменения, които, отнесени към референтните бази за сравнение, са непоследователни;

- дали техниките за оценяване вземат под внимание рисковете, вътрешноприсъщи на оценяваните финансови инструменти, включително кредитоспособността на контрагента и собствения кредитен риск в случаи на техники за оценяване, използвани за оценка на финансови пасиви;
- как техниките за оценяване са настроени спрямо пазара, включително чувствителността им спрямо изменения на променливите величини;
- дали пазарните променливи и предположенията се използват последователно и дали нови условия не оправдават промяна в използваните техники за оценяване, пазарните променливи или предположенията;
- дали анализите на чувствителността не сочат, че оценките биха се променили значително дори при малки или умерени промени в предположенията;
- организационната структура, например, наличието на вътрешен отдел, отговарящ за разработването на моделите за оценяване на определени инструменти, особено когато участват входящи данни на ниво 3. Така например, отдел за разработване на модели, който оказва съдействие при определяне цените на сделките, ще е по-малко обективен в сравнение с отдел, който функционално и организационно е отделен от отдела за работа с клиентите; и
- компетентността и обективността на лицата, отговарящи за разработване и прилагане на техниките за оценяване, включително относителния опит на ръководството с конкретни модели, които може да са били разработени неотдавна.

Одиторът (или неговият експерт) би могъл също така да разработи независимо една или повече техники за оценяване, за да сравни получените резултати с тези на техниките за оценяване, използвани от ръководството.

Съществени рискове

110. Процесът на одитора за оценяване на риска може да доведе до идентифициране от страна на одитора на един или повече съществени рискове, отнасящи се до оценяването на финансовите инструменти, когато са налице някои от следните обстоятелства:

- Висока несигурност на оценяването, свързана с оценяването на

финансовите инструменти (например, тези с ненаблюдаеми входящи данни).²⁶

- Липса на достатъчни доказателства, които да подкрепят извършеното от ръководството оценяване на финансовите инструменти на предприятието.
- Липса на разбиране у ръководството относно финансовите инструменти на предприятието или липса на експертни знания и умения, необходими за правилното оценяване на тези финансови инструменти, включително способността да се определи дали са нужни корекции при оценяването.
- Липса на разбиране у ръководството относно сложните изисквания на приложимата обща рамка за финансово отчитане, отнасящи се до оценяването и оповестяването на финансовите инструменти и неспособността на ръководството да се направят преценките, необходими за правилното прилагане на тези изисквания.
- Значението на корекциите при оценяването, направени по отношение на резултатите от прилагане на техниките за оценяване, когато приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква или разрешава такива корекции.

111. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, които пораждат съществени рискове, в допълнение към останалите процедури по същество, необходими, за да бъдат удовлетворени изискванията на МОС 330, МОС 540²⁷ изисква одиторът да оцени следното:

- (а) Как ръководството е разгледало алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството е адресирало по друг начин несигурността на оценяването при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- (б) Дали съществените приблизителни счетоводни оценки, използвани от ръководството са разумни; и
- (в) Дали са уместни от гледна точка на разумността на съществените предположения, използвани от ръководството или подходящото прилагане на общата рамка за финансово отчитане,

²⁶ Когато одиторът определи, че високата несигурност на оценяването, свързана с оценяване на сложни финансови инструменти, поражда съществен риск, МОС 540 изисква одиторът да изпълни процедури по същество и да оцени адекватността на оповестяването на несигурността, свързана с приблизителното оценяване на тези финансови инструменти. Вж. МОС 540, параграфи 11, 15 и 20.

²⁷ МОС 540, параграф 15(а)-(б)

намерението на ръководството да предприеме определен курс на действие и неговата способност да го осъществи.

112. Когато пазарите станат неактивни, промяната в обстоятелствата може да доведе от преминаване от оценяване чрез пазарна цена към оценяване чрез модел или до смяна на един определен модел с друг. Реагирането на промените в пазарните условия може да е затруднено, ако ръководството не е въвело политики преди възникване на тези промени. Възможно е ръководството да не разполага и с експертните знания и умения, необходими за спешно разработване или за избор на техника за оценяване, която да е подходяща при конкретните обстоятелства. Дори когато техниките за оценяване са били използвани по последователен начин, съществува необходимост ръководството да проверява продължаващата целесъобразност на техниките за оценяване и на предположенията, използвани за определяне оценките на финансовите инструменти. Освен това, възможно е техниките за оценяване да са били избрани във време, когато е била налична разумна пазарна информация, но да не осигуряват разумни оценки при ситуации на неочаквано напрежение.
113. Податливостта на предубеденост на ръководството, независимо дали преднамерена или непреднамерена, се увеличава с повишаване субективността на оценяването и степента на несигурност, свързана с него. Така например, може да съществува тенденция ръководството да пренебрегва достъпни за наблюдение предположения и данни от пазара и вместо това да използва свой вътрешно разработен модел, ако този модел води до по-добри резултати. Дори без намерение за измама, може да съществува естествено изкушение преценките да бъдат изкривени по-скоро към най-благоприятния край на това, което би могло да е широк спектър, отколкото към точката в този спектър, която би могла да бъде счетена за най-последователна с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Промяната на техниката за оценяване през различните периоди без ясно и уместно основание за това може също да е признак за предубеденост на ръководството. Независимо че някаква форма на предубеденост на ръководството е вътрешноприсъща на субективните решения, свързани с оценяването на финансови инструменти, когато е налице намерение за подвеждане, предубедеността на ръководството по своя характер има за цел измама.

Разработване на одиторски подход

114. Когато се тества как ръководството оценява финансовия инструмент и се отговаря на оценените рискове от съществени отклонения в съответствие с МОС 540,²⁸ одиторът изпълнява една или повече от

²⁸ МОС 540, параграфи 12–14

следните процедури, вземайки под внимание естеството на приблизителните счетоводни оценки:

- (а) Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка и данните, на които тя се базира (включително техниките за оценяване, които ръководството е използвало при своите оценки).
- (б) Тестване на оперативната ефективност на контролите по отношение на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, заедно с подходящи процедури по същество.
- (в) Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка за оценяване на точковите приблизителни оценки на ръководството.
- (г) Определяне дали събития, възникнали преди датата на одиторски доклад, предоставят доказателства относно приблизителната счетоводна оценка.

Много одитори считат, че комбинация от тестване как ръководството е оценило финансовия инструмент и данните, на които се базира тази оценка, с тестване на оперативната ефективност на контролите ще представлява ефикасен и ефективен одиторски подход. Макар да е възможно последващите събития да осигуряват известни доказателства за оценяването на финансовите инструменти, други фактори ще трябва да бъдат взети под внимание, за да бъдат адресирани евентуални промени в пазарните условия след датата на баланса.²⁹ В случай че одиторът не е в състояние да тества как ръководството е изготвило приблизителната оценка, одиторът може да избере да разработи точкова или интервална приблизителна оценка.

115. Както е описано в Раздел I, за да оцени приблизително справедливата стойност на финансовите инструменти, ръководството може:

- да използва информация от трети страни, източници на ценова информация;
- да събере данни за разработване на собствена приблизителна оценка с помощта на разнообразни техники, включително модели; и
- да ангажира експерт, който да разработи приблизителната оценка.

²⁹ Параграфи А63–А66 от МОС 540 предоставят примери за някои от факторите, които биха могли да имат отношение към този въпрос.

Често ръководството може да използва комбинация от тези подходи. Така например, ръководството може да разполага със собствен процес за определяне на цените, но да използва трета страна, източник на ценова информация, за потвърждение на собствените стойности.

Одиторски съображения, когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация

116. При оценяване на финансовите инструменти на предприятието, ръководството може да използва трета страна, източник на ценова информация, например, компания за услуги по предоставяне на ценова информация или брокер. Разбирането за начина, по който ръководството използва тази информация и начина, по който функционира компанията за услуги по предоставяне на ценова информация помага на одитора да определи естеството и обхвата на необходимите одиторски процедури.
117. Когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация, възможно е да са уместни следните въпроси:
 - *Вида на третата страна, източник на ценова информация* – Някои трети страни, източници на ценова информация, предоставят повече информация за своя процес. Така например, компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често предоставят информация за своите методологии, предположения и данни при оценяване на финансови инструменти на ниво отделен клас активи. И обратно, брокерите често не предоставят или предоставят много ограничена информация относно входящите данни и предположенията, използвани при разработване на котировката.
 - *Естеството на използваните входящи данни и сложността на техниката за оценяване* – Надеждността на цените от трети страни, източници на ценова информация, варира в зависимост от наблюдаемостта на входящите данни (и следователно, от нивото на входящите данни в йерархията на справедливите стойности), и сложността на методологията за оценяване на конкретни ценни книжа или клас активи. Така например, надеждността на цена за капиталова инвестиция, активно търгувана на ликвиден пазар, е по-висока от тази на корпоративна облигация, търгувана на ликвиден пазар, на който няма сделки в деня на оценяване, която от своя страна е по-надеждна в сравнение с ценни книжа, обезпечени с активи, оценени с помощта на модел на дисконтираните парични потоци.
 - *Репутацията и опита на третата страна, източник на ценова информация* – Например, трета страна, източник на ценова

информация може да е опитна в определен вид финансови инструменти и да бъде призната като такава, но да не притежава сходен опит с други видове финансови инструменти. Миналият опит на одитора с третата страна, източник на ценова информация, може също да е уместен в това отношение.

- *Обективността на третата страна, източник на ценова информация* – Например, ако получената от ръководството цена идва от контрагент, например, брокера, който е продал на предприятието финансовия инструмент, или от предприятие с тесни взаимовръзки с одитираното предприятие, цената може да не е надеждна.
- *Контролите на предприятието за използването на трети страни, източници на ценова информация* – Степента, в която ръководството е въвело в действие контроли за оценяване надеждността на информацията от трети страни, източници на ценова информация, оказва влияние върху надеждността на оценяването по справедлива стойност. Така например, ръководството може да разполага с въведени контроли за:
 - извършване на преглед и одобрение на използването на трети страни, източници на ценова информация, включително преценка на репутацията, опита и обективността на третата страна, източник на ценова информация.
 - определяне пълнотата, уместността и точността на цените и свързаните с тях данни.
- *Контролите на третата страна, източник на ценова информация* – Контролите и процесите за оценяване на класовете активи, представляващи интерес за одитора. Така например, третата страна, източник на ценова информация може да разполага със стабилни контроли по отношение на начина, по който се разработват цените, включително използването на формализиран процес за клиентите, както от страна на купувачите, така и от страна на продавачите на финансови инструменти, за оспорване на цените, получавани от компанията за услуги по предоставяне на ценова информация, когато това е подкрепено от подходящи доказателства, което би могло да позволи на третата страна, източник на ценова информация постоянно да коригира цените с цел по-пълно отразяване на информацията, достъпна за пазарните участници.

118. Възможните подходи за събиране на доказателства относно информацията от трети страни, източници на ценова информация, биха могли да включват следното:

- По отношение на входящи данни на ниво 1, съпоставяне на информацията от третите страни, източници на ценова информация, с достъпни за наблюдение пазарни цени.
- Преглед на оповестяванията, предоставени от третите страни, източници на ценова информация във връзка с техните контроли и процеси, техники за оценяване, входящи данни и предположения.
- Тестване на въведените контроли, с които разполага ръководството с цел оценяване надеждността на информацията от трети страни, източници на ценова информация.
- Изпълнение на процедури в третите страни, източници на ценова информация, с цел разбиране и тестване на контролите и процесите, техниките за оценяване, входящите данни и предположенията, използвани по отношение на класове активи или конкретни финансови инструменти, представляващи интерес.
- Оценяване дали цените, получени от третите страни, източници на ценова информация, са разумни в сравнение с цени от други трети страни, източници на ценова информация, приблизителната оценка на предприятието или собствената приблизителна оценка на одитора.
- Преценка заразумността на техниките за оценяване, предположенията и входящите данни.
- Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка по отношение на някои финансови инструменти, чиято цена е определена от трети страни, източници на ценова информация, и оценяване дали резултатите са в рамките на разумен диапазон едни спрямо други.
- Получаване на доклад на одитора на обслужващата организация, който обхваща контролите за потвърждаване правилността на цените.³⁰

³⁰ Възможно е някои компании за услуги по предоставяне на ценова информация да предоставят доклади за потребителите на техните данни, в които да обясняват контролите на компаниите върху ценовата информация, т.е. доклад, изготвен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3402 *Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация*. Ръководството може да поиска и одиторът да обмисли получаването на такъв доклад с цел разработване на разбиране относно начините, по които се изготвя ценовата информация и оценяване дали на контролите в компанията за услуги по предоставяне на ценова информация може да се разчита.

119. Получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, може да осигури също така полезна информация относно несигурността на оценяването. Широкият диапазон на цените може да е индикация за по-висока несигурност на оценяването и да подсказва, че финансовият инструмент е чувствителен на малки промени в данните и предположенията. Тесният диапазон може да е индикация за по-ниска несигурност на оценяването и да подсказва за по-малка чувствителност на промени в данните и предположенията. Макар че получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, може да е полезно, когато се разглеждат по-специално финансови инструменти, входящите данни за които са категоризирани на ниво 2 или 3 от йерархията на справедливите стойности, малко вероятно е получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, само по себе си да осигури достатъчни и уместни одиторски доказателства. Причините за това са:
 - (а) Възможно е изглеждащите като няколко различни източника на ценова информация да използват един и същ стоящ в основата им източник на ценова информация; и
 - (б) За да бъде категоризиран финансовият инструмент в йерархията на справедливите стойности, при определяне на цената, може да е необходимо разбиране за входящите данни, използвани от третата страна, източник на ценова информация.
120. В някои ситуации, одиторът може да не е в състояние да придобие разбиране за процеса, използван за генериране на цената, включително евентуалните контроли върху този процес за това доколко надеждно е определена цената или може да не разполага с достъп до модела, включително използваните предположения и други входящи данни. В такива случаи, одиторът може да реши да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството в отговор на оценения риск.

Одиторски съображения, когато ръководството оценява приблизително справедливите стойности с помощта на модел

121. Параграф 13(б) of МОС 540 изисква одиторът, в случай че тества процеса на ръководството за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, да оцени дали използваният метод за измерване е подходящ за конкретните обстоятелства и използваните от ръководството предположения са разумни в светлината на целите на оценяването на приложимата обща рамка за финансово отчитане.
122. Независимо дали ръководството е използвало трета страна, източник на ценова информация или провежда собствено оценяване, за оценяване на финансовите инструменти често се прибягва до модели, особено

когато се използват входящи данни от ниво 2 или 3 от йерархията на справедливите стойности. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури върху моделите одиторът може да вземе под внимание методологията, предположенията и данните, използвани в модела. Когато се разглеждат по-сложни финансови инструменти, например тези, при които се използват входящи данни на ниво 3, тестването и на трите може да е полезен източник на одиторски доказателства. Когато обаче моделът е както прост, така и общоприет, например изчисляване цените на някои облигации, одиторските доказателства, получени чрез фокусиране върху използваните в модела предположения и данни могат да са по-полезен източник на доказателства.

123. Тестването на модела може да се постигне посредством два основни подхода:

- (а) Одиторът може да тества модела на ръководството като разгледа целесъобразността на използвания от ръководството модел, разумността на предположенията и данните, които са използвани и математическата точност; или
- (б) Одиторът може да разработи собствена приблизителна оценка и след това да сравни резултата от оценяването си с този на предприятието.

124. Когато оценяването на финансовите инструменти се базира на ненаблюдаеми входящи данни (т.е. входящи данни на ниво 3), въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание включват, например, начините, по които ръководството осигурява:

- идентификацията и характеристиките на пазарните участници, имащи отношение към финансовия инструмент;
- как ненаблюдаемите входящи данни са определени при първоначално признаване;
- модификациите, които ръководството е направило в собствените си предположения, за да отрази виждането си за предположенията, които биха използвали пазарните участници;
- дали ръководството е включило най-добрата входяща информация, която е била достъпна при конкретните обстоятелства;
- ако е приложимо, как предположенията на ръководството вземат под внимание съпоставими сделки;
- анализ на чувствителността на моделите, когато се използват ненаблюдаеми входящи данни, и дали за адресиране на несигурността на оценяването са били извършени корекции.

125. В допълнение, познанията на одитора за отрасъла, пазарните тенденции, разбирането му за оценките на други предприятия (при спазване на конфиденциалността) и други уместни ценови индикатори осигурява информация, когато одиторът тества оценяването и преценява дали оценките изглеждат разумни като цяло. В случай че оценките системно изглеждат твърде агресивни или твърде консервативни, това би могло да е признак за евентуална предубеденост на ръководството.
126. При отсъствието на наблюдаеми външни доказателства, особено важно е лицата, натоварени с общото управление, да са били подходяща ангажирани с разбиране субективността на оценките на ръководството и доказателствата, получени в подкрепа на тези оценки. В такива случаи, може да е необходимо одиторът да оцени дали е налице обстоен преглед и разглеждане на въпросите, включително документацията, на всички подходящи нива на управление в рамките на предприятието, включително при лицата, натоварени с общото управление.
127. Когато пазарите станат неактивни или функционирането им е нарушено, или входящите данни не са достъпни за наблюдение, оценките на ръководството могат в по-голяма степен да изискват преценки, да са по-малко подлежащи на проверка и потвърждение и в резултат да са по-малко надеждни. При такива обстоятелства, одиторът може да тества модела чрез комбинация от тестване на контролите, прилагани от предприятието, оценяване разработването и функционирането на модела, тестване на предположенията и данните, използвани в модела и сравняване на резултатите от него с точкова или интервална приблизителна оценка, разработена от одитора или с други техники за оценяване от трети страни.³¹
128. Вероятно при тестване на входящите данни, използвани в методологията на предприятието за оценяване,³² например, когато тези входящи данни са категоризирани в йерархията на справедливите стойности, одиторът ще получи също и доказателства в подкрепа на оповестяванията, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Така например, одиторските процедури по същество за оценяване дали входящите данни, използвани в техниката за оценяване

³¹ МОС 540, параграф 13(г) описва изискванията, когато одиторът разработва интервал на приблизителните оценки, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството. Техниките за оценяване, разработени от трети страни, и използвани от одитора могат при определени обстоятелства да бъдат считани като работа на експерт на одитора и да са обект на изискванията, съдържащи се в МОС 620.

³² Вж., например, параграф 15 от МОС 540 за изискванията, имащи отношение към оценяването от страна на одитора на предположението на ръководството относно съществените рискове.

на предприятието (т.е. входящи данни на ниво 1, ниво 2 или ниво 3) са подходящи, както и тестовите на анализа чувствителността, извършен от предприятието, ще имат отношение към оценяването от страна на одитора на това дали оповестяванията постигат достоверно представяне.

Оценяване дали използваните от ръководството предположения са разумни

129. Използвано в модела предположение може да бъде счетено за съществено, ако разумно колебание в това предположение ще окаже съществено влияние върху оценката на финансовия инструмент.³³ Ръководството може да е разгледало алтернативни предположения или резултати чрез извършване на анализ на чувствителността. Степента на субективност, свързана с предположенията, оказва влияние върху степента на несигурност на оценяването и може да накара одиторът да заключи, че е налице съществен риск, например, в случай на входящи данни на ниво 3.
130. Одиторските процедури за тестване на използваните от ръководството предположения, включително тези, използвани в качеството на входящи данни в моделите, биха могли да включват оценяване на това:
 - дали и как ръководството е включило при разработване на предположенията пазарни входящи данни, тъй като по принцип е за предпочитане да се направи опит за максимално използване на уместни наблюдаеми входящи данни и за свеждане до минимум на ненаблюдаеми входящи данни;
 - дали предположенията са последователни с достъпните за наблюдение пазарни условия и характеристиките на финансовия актив или финансовия пасив;
 - дали източниците на предположенията на пазарните участници са уместни и надеждни и как ръководството е избрало предположенията, които да използва, когато са налице няколко различни предположения от пазара; и
 - дали анализите на чувствителността сочат, че оценките биха се променили значително дори при малки или умерени промени в предположенията.

Вж. параграфи A77 до A83 от МОС 540 за допълнителни съображения, имащи отношение към оценяването на използваните от ръководството предположения.

³³ Вж. МОС 540, параграф A107.

131. Разглеждането от страна на одитора на преценките за бъдещето се базира на информация, която е била налична към момента, когато е направена преценката. Последващите събития могат да доведат до резултати, които не са в съответствие с преценки, които са били разумни по времето, когато са били направени.
132. В някои случаи, дисконтовият процент при изчисляване на настоящата стойност може да бъде коригиран с цел отчитане на несигурността при оценяването вместо всяко предположение да бъде отделно коригирано. В такива случаи, одиторските процедури могат да се съсредоточат върху дисконтовия процент чрез разглеждане на достъпна за наблюдение сделка със сходни ценни книжа с цел съпоставка с дисконтовия процент или разработване на независим модел с оглед изчисляване на дисконтовия процент и сравняването му с този, използван от ръководството.

Одиторски съображения, когато предприятието използва експерт на ръководството

133. Както бе разгледано в Раздел I, ръководството може да ангажира експерт по оценяването, който да оцени всички или част от ценните книжа на предприятието. Тези експерти биха могли да са брокери, инвестиционни банкери, компании за услуги по предоставяне на ценова информация, които извършват и услуги по експертно оценяване, или други специализирани оценителски фирми.
134. Параграф 8 от МОС 500 съдържа изисквания по отношение на одитора, когато оценява доказателства от експерт, ангажиран от ръководството. Обхватът на одиторските процедури по отношение експерта на ръководството и работата, извършена от него, зависи от значението на работата на този експерт от гледна точка на целите на одитора. Оценяване уместността на работата на експерта на ръководството помага на одитора при оценяване дали цените или оценките, предоставени от експерта на ръководството осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят тези оценки. Примерите за процедури, които одиторът може да изпълни, включват:
 - оценяване компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, например: неговите взаимоотношения с предприятието; неговата репутация и положение на пазара; опита му с конкретния вид инструменти; разбирането му за съответната обща рамка за финансово отчитане, приложима по отношение на оценяването;
 - получаване на разбиране за работата на експерта на ръководството, например, чрез оценяване целесъобразността на използваната техника или техники на оценяване и ключовите

пазарни променливи и предположения, използвани в техниката или техниките на оценяване;

- оценяване уместността на работата на експерта в качеството на одиторско доказателство. На този етап, акцентът е поставен върху уместността на работата на експерта на ниво отделен финансов инструмент. По отношение на извадка от съответните инструменти, може да е подходящо да се разработи независимо приблизителна оценка (вж. параграфи 136 до 137 относно разработването на точкова или интервална приблизителна оценка), като се използват различни данни и предположения, след което тази приблизителна оценка да се сравни с приблизителната оценка на експерта на ръководството; и
- Други процедури могат да включват:
 - о моделиране на различни предположения с оглед извличане на предположения в друг модел, след което да се разгледа разумността на тези извлечени предположения.
 - о сравняване на точковите приблизителни оценки на ръководството с одиторските точкови приблизителни оценки с цел определяне дали приблизителните оценки на ръководството системно са по-високи или по-ниски.

135. Експертът на ръководството може да направи или идентифицира предположения, за да подпомогне ръководството при оценяване на финансовите инструменти на предприятието. Тези предположения, когато биват използвани от ръководството, стават предположения на ръководството, които одиторът трябва да разгледа по същия начин, както останалите предположения на ръководството.

Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка

136. Одиторът може да разработи техника за оценяване и да коригира входящите данни и предположенията, използвани в тази техника за оценяване, за да разработи интервал, който да бъде използван за оценяване разумността на оценките на ръководството. Параграфи 106 до 135 от настоящото УМОП могат да подпомогнат одитора при разработване на точкова или интервална приблизителна оценка. В съответствие с МОС 540,³⁴ ако одиторът използва предположения или методологии, които се различават от тези на ръководството, одиторът следва да получи разбиране за предположенията или методологиите на ръководството, което да е достатъчно да установи, че интервалът на

³⁴ МОС 540, параграф 13(в)

одитора взема под внимание уместните променливи и да оцени всички евентуални значителни различия с оценката на ръководството. Одиторът може да счете за полезно да използва работата на експерт на одитора, за да оцени разумността на оценките на ръководството.

137. В някои случаи, одиторът може да достигне до заключение, че не могат да бъдат получени достатъчно доказателства от опитите на одитора да получи разбиране за предположенията и методологиите на ръководството, например, когато трета страна, източник на ценова информация използва вътрешно разработени модели и софтуер и не разрешава достъп до съответната информация. В такива случаи, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценяването, в случай че одиторът не е в състояние да изпълни други процедури, за да отговори на рисковете от съществени отклонения, като например разработване на точкова или интервална приблизителна оценка с цел оценяване точковата приблизителна оценка на ръководството.³⁵ МОС 705³⁶ описва последиците от невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Представяне и оповестяване на финансови инструменти

138. Отговорностите на ръководството включват изготвянето на финансов отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.³⁷ Общите рамки за финансово отчитане често изискват оповестявания във финансовия отчет, които да позволят на потребителите на финансови отчети да направят смислени оценки на последствията от дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти, включително рисковете и несигурността, асоциирани с тези финансови инструменти. Значението на оповестяванията относно базата на оценяване се повишава с повишаване несигурността на оценяването на финансовите инструменти, като се влияе също така и от нивото в йерархията на справедливите стойности.
139. Представяйки финансовия отчет като такъв, съответстващ на приложимата обща рамка за финансово отчитане, ръководството имплицитно или изрично изразява твърдение във връзка с представянето и оповестяването на различните елементи на финансовия отчет и свързаните с тях оповестявания. Твърденията за вярност във връзка с представянето и оповестяването включват:

³⁵ МОС 540, параграф 13(г)

³⁶ МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

³⁷ Вж. параграфи 4 и А2 от МОС 200.

- (а) Възникване и права и задължения—оповестените събития, сделки и други въпроси са възникнали и се отнасят до предприятието.
- (б) Пълнота—всички оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.
- (в) Класификация и разбираемост—финансовата информация е подходящо представена и описана, а оповестяванията са ясно изразени.
- (г) Точност и оценяване—финансовата и друга информация е оповестена достоверно и с подходящите суми.

Одиторските процедури във връзка с одита на оповестяванията се разработват, вземайки под внимание тези твърдения за вярност.

Процедури, отнасящи се до представянето и оповестяването на финансовите инструменти

140. По отношение представянето и оповестяването на финансовите инструменти, областите от особено значение включват:

- Общите рамки за финансово отчитане обикновено изискват допълнителни оповестявания относно приблизителните оценки и свързаните с тях рискове и несигурност, които да допълнят и обяснят активите, пасивите, приходите и разходите. Възможно е да е необходимо одиторът да се фокусира върху оповестяванията, отнасящи се до рисковете и анализа на чувствителността. Възможно е информацията, получена по време на одиторските процедури за оценяване на риска и тестване на контролните дейности, да предостави доказателства, за да може одиторът да достигне до заключение относно това дали оповестяванията във финансовия отчет са в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, например, относно:
 - целите и стратегиите на предприятието при използване на финансовите инструменти, включително заявената счетоводна политика на предприятието;
 - общата рамка за контрол на предприятието за управление на рисковете, пред които е изправено във връзка с финансовите инструменти; и
 - рисковете и несигурността, свързани с финансовите инструменти.
- Информация може да бъде получена от системи, извън традиционните системи за финансово отчитане, например

системите за управление на риска. Примерите за процедури, които одиторът може да избере да изпълни в отговор на оценените рискове, отнасящи се до оповестяванията, включват тестване на:

- о процеса, използван за извличане на оповестената информация; и
 - о оперативната ефективност на контролите върху данните, използвани при изготвяне на оповестяванията.
- По отношение на финансовите инструменти със съществен риск,³⁸ дори когато оповестяванията са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, одиторът може да достигне до заключение, че оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване е неадекватна в светлината на конкретните обстоятелства и факти и следователно финансовият отчет може да не постига достоверно представяне. МОС 705 предоставя насоки за последствията за одиторското мнение, когато одиторът счита, че оповестяванията, направени от ръководството във финансовия отчет се неадекватни или подвеждащи.
 - Одиторите могат да разгледат също така въпроса дали оповестяванията са пълни и разбираеми, например, цялата уместна информация може да е включена във финансовия отчет (или съпътстващите го доклади), но да е недостатъчно добре структурирана с оглед на вътрешните връзки, така че да даде възможност на потребителите на финансовите отчети да получат разбиране за съответното състояние, или да липсват достатъчно качествени оповестявания, които да придадат контекст на сумите, отчетени във финансовия отчет. Така например дори когато предприятието е включило оповестяване на анализ на чувствителността, оповестяването може да не описва в пълна степен рисковете и несигурността, които биха могли да възникнат поради промени в оценките, възможния ефект върху ангажиментите по дългови споразумения, изисквания за обезпечение или ликвидността на предприятието. МОС 260³⁹ съдържа изисквания и насоки относно комуникирането с лицата, натоварени с общото управление, включително вижданията на

³⁸ МОС 540, параграф 20, изисква одиторът да изпълни допълнителни процедури по отношение на оповестяванията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, които пораждат съществени рискове, за да оцени адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

³⁹ МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

одитора, във връзка със съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната му политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.

141. Разглеждането на целесъобразността на представянето, например, относно класифицирането на краткосрочни и дългосрочни позиции при тестването по същество на финансовите инструменти, е от значение за одиторската оценка на представянето и оповестяването.

Други уместни одиторски съображения

Писмени изявления

142. МОС 540 изисква одиторът да получи писмени изявления от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общото управление, дали те считат за разумни използваните за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки съществени предположения.⁴⁰ МОС 580⁴¹ изисква, ако, в допълнение на тези необходими изявления, одиторът реши, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления, които да подкрепят други одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или към едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, одиторът да изиска такива други писмени изявления. В зависимост от обема и степента на сложност на финансовите инструменти, писмените изявления в подкрепа на други доказателства, получени по отношение на финансовите инструменти, биха могли също да включват:

- целите на ръководството по отношение на финансовите инструменти, например, дали те се използват за хеджиране, управление на съотношението активи – пасиви или за инвестиционни цели;
- изявления относно целесъобразността на представянето на финансовия отчет, например, отчитането на сделките с финансови инструменти като продажби или операции по финансиране;
- изявления във връзка с оповестяванията във финансовия отчет относно финансовите инструменти, например, че:

⁴⁰ МОС 540, параграф 22. Параграф 4 от МОС 580 *Писмени изявления* посочва, че писмените изявления на ръководството не осигуряват сами по себе си достатъчни и уместни одиторски доказателства за който и да е от въпросите, за които се отнасят. Ако одиторът не е в състояние по друг начин да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, това може да съставлява ограничение на обхвата на одита, което би могло да има последици за одиторския доклад (вж. МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*).

⁴¹ МОС 580, параграф 13

- регистрите отразяват всички сделки с финансови инструменти; и
- всички инструменти, представляващи внедрени деривативи, са идентифицирани;
- дали всички сделки са извършени между несвързани лица при справедливи пазарни условия и по пазарна стойност;
- условията на сделките;
- уместността на оценките на финансовите инструменти;
- дали са налице някакви странични споразумения, свързани с финансови инструменти;
- дали предприятието е сключило някакви писмени опции;
- намерението и способността на ръководството да извърши определени действия;⁴² и
- дали последващи събития не изискват корекции на оценките и включените във финансовия отчет оповестявания.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление и с други лица

143. Поради несигурността, свързана с оценяването на финансови инструменти, вероятно потенциалните последствия от съществените рискове върху финансовия отчет ще представляват интерес от гледна точка на общото управление. Одиторът може да комуникира естеството и последствията от съществените предположения, използвани при оценяване на финансовите инструменти, степента на субективност, използвана при разработването на предположенията и относителната същественост на позициите, които се оценяват по справедлива стойност, за финансовия отчет като цяло. В допълнение необходимостта от подходящи контроли върху ангажменти за сключване на договори за финансови инструменти и върху последващите процеси на оценяване са въпроси, пораждащи потребност от комуникация с лицата, натоварени с общото управление.
144. МОС 260 разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общото управление при одита на финансови отчети. По отношение на финансовите инструменти, въпросите, които трябва да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общото управление, биха могли да включват:
- липса на разбиране у ръководството за естеството или обхвата

⁴² Параграф А80 от МОС 540 предоставя примери за процедури, които биха могли да са подходящи при конкретните обстоятелства.

на дейностите, свързани с финансовите инструменти, или за рисковете, асоциирани с тези дейности;

- съществени недостатъци в разработването или функционирането на системите за вътрешен контрол или управление на риска, имащи отношение към дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти, които одиторът е идентифицирал по време на одита;⁴³
- значителни трудности, с които одиторът се е сблъскал при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до оценките, направени от ръководството или от експерт на ръководството, например, когато ръководството не е в състояние да получи разбиране за методологията на оценяването, предположенията и данните, използвани от експертите на ръководството и тази информация не е предоставена на одитора от експерта на ръководството;
- значителни различия в преценките на одитора и ръководството или експерт на ръководството по отношение на оценяването;
- потенциалния ефект върху финансовия отчет на предприятието от съществени рискове и експозиции, които се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет, включително несигурността на оценяването, свързана с финансовите инструменти;
- вижданията на одитора относно целесъобразността на избора на счетоводна политика и представянето на сделките с финансови инструменти във финансовия отчет;
- вижданията на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики и финансовото отчитане на предприятието по отношение на финансовите инструменти; или
- липса на всеобхватна и ясно заявена политика по отношение на покупката, продажбата и притежанието на финансови инструменти, включително оперативните контроли, процедурите за определяне на финансови инструменти като хеджиране и текущото наблюдение върху експозициите.

Подходящият момент за комуникациите ще варира в зависимост от конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента; може да е

⁴³ МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* установява изисквания и предоставя насоки относно комуникирането на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление. Стандартът обяснява, че недостатъците във вътрешния контрол могат да бъдат идентифицирани по време на процедурите на одитора за оценка на риска в съответствие с МОС 315 или по време на всеки друг етап от одита.

подходящо обаче комуникирането на значителните трудности, с които одиторът се сблъсква по време на одита да стане възможно най-скоро от практическа гледна точка, в случай че лицата, натоварени с общото управление са в състояние да помогнат на одитора да преодолее това затруднение или ако е вероятно тези трудности да доведат до модифицирано мнение.

Комуникации с регулаторни органи и други лица

145. В някои случаи, от одиторите може да се изисква,⁴⁴ или те да сметат за уместно, да комуникират директно с регулаторните или надзорни органи, в допълнение към лицата, натоварени с общото управление, във връзка с въпроси, отнасящи се до финансовите инструменти. Тази комуникация може да е от полза по време на целия одит. Така например, в някои юрисдикции, банковите регулаторни органи се стремят да комуникират с одиторите с цел споделяне на информация относно функционирането и прилагането на контроли върху дейностите, свързани с финансовите инструменти, случаи на оспорване на оценки при оценяване на финансови инструменти на неактивни пазари и спазване изискванията на нормативните актове. Тази координация може да е от полза за одитора при идентифициране на рисковете от съществени отклонения.

⁴⁴ Така например, МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* изисква одиторите да определят дали е налице отговорност да докладват идентифицирани или подозирани случаи на неизпълнение на изисквания на законодателството и нормативните разпоредби до страни, извън предприятието. В допълнение, изискванията относно комуникацията на одитора с банкови надзорни органи и други лица могат да бъдат установени в някои страни от законодателството, от разпоредбите на нормативните актове във връзка с надзора или чрез формално споразумение или протокол.

Примери за контроли, отнасящи се до финансовите инструменти

1. По-долу е представена основна информация и примери за контроли, които биха могли да съществуват в предприятие, извършващо голям обем сделки с финансови инструменти, независимо дали с цел търгуване или инвестиране. Примерите не са замислени като изчерпателни и предприятията могат да създадат различна контролна среда и процеси в зависимост от големината си, отрасъла, в който функционират и мащаба на сделките си с финансови инструменти. Допълнителна информация за използването на потвърждения за сделките и клирингови къщи се съдържа в параграфи 25–26.
2. Както при всяка друга контролна система, понякога е необходимо контролите да бъдат дублирани на различни контролни нива (например, с цел предотвратяване, разкриване и текущо наблюдение) с оглед избягване на риска от съществени отклонения.

Контролна среда на предприятието

Ангажираност с компетентно използване на финансовите инструменти

3. Степента на сложност на някои дейности, свързани с финансовите инструменти може да означава, че само малък брой лица в предприятието разбира напълно тези дейности или разполага с експертните знания и умения, необходими за непрекъснатото оценяването на тези инструменти. Използването на финансови инструменти без необходимите експертни знания и умения в рамките на предприятието повишава риска от съществени отклонения.

Участие на лицата, натоварени с общо управление

4. Лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор и извършват съвместни действия с ръководството във връзка с установяването на цялостния апетит за риск на предприятието, както и обезпечават надзор над дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти. Политиката на предприятието за закупуване, продажба и държане на финансови инструменти се привежда в съответствие с отношението му към риска и експертните знания и умения на лицата, ангажирани с дейностите, свързани с финансовите инструменти. В допълнение, предприятието може да установи структури за общо управление и контролни процеси, насочени към:

- (а) комуникиране на инвестиционни решения и оценяване на всички съществени елементи на несигурност на оценяването с лицата, натоварени с общото управление; и
- (б) оценяване на цялостния апетит за риск на предприятието при участие в сделки с финансови инструменти.

Организационна структура

5. Дейностите, свързани с финансовите инструменти могат да се осъществяват на централизирана или на децентрализирана база. Тези дейности и свързаното с тях вземане на решения зависят в много голяма степен от потока на точна, надеждна и своевременна информация за ръководството. Трудностите при събиране и обобщаване на тази информация се увеличават с нарастване броя на локациите и стопанските дейности, с които е ангажирано предприятието. Рисковете от съществени отклонения, свързани с финансовите инструменти могат да се повишават с по-голямата децентрализация на контролните дейности. Това може да е вярно с особено голяма сила, когато предприятието е базирано в различни локации, някои от които вероятно и в чужди страни.

Възлагане на правомощия и отговорност

Политика на инвестиране и оценяване

6. Предоставянето на насока за развитие, чрез ясно заявена политика, одобрена от лицата, натоварени с общото управление, по отношение покупката, продажбата и притежанието на финансови инструменти, позволява на ръководството да установи ефикасен подход при поемане и управление на бизнес рискове. Тази политика е най-ясна, когато заявява целите на предприятието по отношение на дейностите му за управление на риска, както и алтернативите за инвестиране и хеджиране, достъпни за постигането на тези цели, и отразява:
 - (а) нивото на експертни знания и умения на ръководството;
 - (б) степента на сложност и усъвършенстване на системите на предприятието за вътрешен контрол и текущо наблюдение;
 - (в) структурата на активите и пасивите на предприятието;
 - (г) способността на предприятието да поддържа ликвидност и да абсорбира загубите на капитал;
 - (д) видовете финансови инструменти, които ръководството счита, че ще доведат до изпълнение на целите му; и
 - (е) начините за използване на финансовите инструменти, които ръководството счита, че ще доведат до изпълнение на целите му,

например, дали деривативите могат да бъдат използвани за спекулативни цели или единствено за целите на хеджирането.

7. Ръководството може да разработи политика, която е в съответствие със способностите му от гледна точка на оценяването и да установи контроли, които да гарантират, че тази политика се спазва от служителите, носещи отговорност за оценяването в предприятието. Това би могло да включва:
 - (а) Процеси по отношение разработването и потвърждаване правилността на методологиите, използвани за изготвяне на оценки, включително как се адресира несигурността на оценяването; и
 - (б) Политика във връзка с максималното използване на достъпни за наблюдение входящи данни и видовете информация, която да бъде събирана в подкрепа на оценките на финансовите инструменти.
8. При по-малки предприятия, сделките с финансови инструменти може да се редки, а познанията и опитът на ръководството – ограничени. Независимо от това, установяването на политика по отношение на финансовите инструменти помага на предприятието да определи апетита си за риск и да прецени дали инвестирането в конкретен финансов инструмент постига определена заявена цел.

Политика и практика по отношение на човешките ресурси

9. Предприятията биха могли да установят политика, изискваща ключовият персонал, както от отдела за работа с клиентите, така и от бек офиса, задължително да се оттегля временно от изпълнение на съответните задължения. Този вид контрол се използва като средство за предотвратяване и разкриване на измама, особено ако лицата, ангажирани с търговска дейност създават фалшиви трансакции или неточно отразяват сделки.

Използване на обслужващи организации

10. Предприятията биха могли да използват и обслужващи организации (например, дружества за управление на активи), които да инициират покупката или продажбата на финансови инструменти, да водят регистрите на сделките вместо предприятието или да оценяват финансовите инструменти. Някои предприятия могат да зависят от тези обслужващи организации да им осигурят базата за отчитане по отношение на притежаваните финансови инструменти. Ако ръководството обаче няма разбиране за контролите, въведени в обслужващата организация, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да разчита

на контролите в тази обслужваща организация. Вижте МОС 402,¹ който установява изисквания одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, когато предприятието използва услугите на една или повече обслужващи организации.

11. Използването на обслужващи организации може да укрепи или отслаби контролната среда по отношение на финансовите инструменти. Така например, персоналят на обслужваща организация може да има по-голям опит с финансовите инструменти в сравнение с ръководството на предприятието или да има по-надежден вътрешен контрол върху финансовото отчитане. Използването на обслужваща организация може да даде възможност и за по-голямо разделяне на отговорностите. От друга страна, обслужващата организация може да има лоша контролна среда.

Процес на предприятието за оценяване на риска

12. Причината за съществуването на процеса на предприятието за оценяване на риска е да установи начините, по които ръководството идентифицира бизнес рисковете, произтичащи от използването на финансови инструменти, включително как то оценява приблизително значението на рисковете, преценява вероятността от възникването им и взема решения какви действия да предприеме, за да ги управлява.
13. Процесът на предприятието за оценяване на риска формира базата за това как ръководството определя рисковете, които ще бъдат управлявани. Целта на процесите за оценяване на риска е да се гарантира, че ръководството:
 - (а) преди да сключи сделка за даден финансов инструмент, разбира рисковете, вътрешноприсъщи на този финансов инструмент, включително причината за сключване на сделката и нейната структура (например, икономическата същност и бизнес целта на дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти);
 - (б) извършва адекватна предварителна проверка и анализ, съответстващи на рисковете, свързани с конкретния финансов инструмент;
 - (в) осъществява текущо наблюдение върху откритите позиции на предприятието, за да разбере как пазарните условия влияят върху експозициите на предприятието;

¹ МОС 402 *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*

- (г) е въвело процедури с цел намаляване и ако е необходимо изменение на експозицията на риск и управление на репутационния риск; и
 - (д) подлага тези процеси на строг надзор и преглед.
14. Структурата, въведена с цел текущо наблюдение и управление на експозицията на риск следва:
- (а) да бъде подходяща и в съответствие с нагласата за риск на предприятието, определена от лицата, натоварени с общото управление;
 - (б) да посочва нивата на одобрение за разрешаване на различни видове финансови инструменти и сделки, които могат да бъдат сключвани с тях, както и съответните цели. Разрешените инструменти и нивата на одобрение следва да отразяват експертните знания и умения на лицата, участващи в дейностите, свързани с финансовите инструменти, демонстрирайки ангажираността на ръководството с компетентността;
 - (в) да установява подходящи лимити за максимално допустимата експозиция към всеки вид риск (включително одобрени контрагенти). Нивата на допустимата експозиция могат да вариат в зависимост от вида риск или контрагент;
 - (г) да предвижда мерки за обективно и своевременно текущо наблюдение върху финансовите рискове и контролни дейности;
 - (д) да предвижда мерки за обективно и своевременно докладване на експозициите, рисковете и резултатите от дейностите, свързани с финансовите инструменти при управление на риска; и
 - (е) да оценява резултатите от работата на ръководството по оценяване на рисковете от определени финансови инструменти.
15. Видовете и нивата на рисковете, пред които е изправено предприятието са пряко свързани с видовете финансови инструменти, с които то борави, включително сложността на тези инструменти и обема на сключваните с тях сделки.

Звено за управление на риска

16. От някои предприятия, например големи финансови институции със значителен обем сделки с финансови инструменти, може да се изисква от законодателството или нормативните разпоредби, или предприятията могат да избераат, да създадат формално звено за управление на риска. Тази функция е отделена от лицата, отговорни за осъществяване и управление на сделките с финансови инструменти.

Звеното носи отговорност за докладване и текущо наблюдение на дейностите, свързани с финансовите инструменти, като може да включва и формален комитет по риска, учреден от лицата, натоварени с общото управление. Примерите за ключови отговорности в тази област могат да включват:

- (а) Внедряване на политиката за управление на риска, установена от лицата, натоварени с общото управление (включително анализи на рисковете, на които предприятието може да е изложено);
 - (б) Разработване на структури за ограничаване на риска и гарантиране, че тези лимити на риска са практически въведени;
 - (в) Разработване на стрес сценарии и подлагане на откритите позиции на анализ на чувствителността, включително преглед за необичайни изменения в позициите; и
 - (г) Преглед и анализ на финансови инструменти, представляващи нови продукти.
17. Възможно е финансовите инструменти да са носители на свързания с тях риск загубата да превиши сумата, ако има такава, на стойността на финансовия инструмент, призната в баланса. Така например, рязък спад в пазарната цена на дадена борсово търгувана стока може да принуди предприятието да реализира загуби, за да затвори форуърдна позиция в тази стока поради изисквания за обезпечение или марж. В някои случаи, потенциалните загуби биха могли да са достатъчни да хвърлят значително съмнение върху способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Предприятието може да извърши анализи на чувствителността или анализи на стойността, изложена на риск, за да оцени бъдещия хипотетичен ефект върху финансови инструменти, изложени на пазарни рискове. Анализът на стойността, изложена на риск, обаче не отразява в пълна степен мащаба на рисковете, които биха могли да окажат влияние върху предприятието; анализите на чувствителността и сценариите също могат да са свързани с определени ограничения.
18. Обемът и сложността на дейностите, свързани с финансовите инструменти и съответните регулаторни изисквания ще окажат влияние върху съображенията на предприятието дали да създаде формално звено за управление на риска и как това звено би могло да бъде структурирано. В предприятия, които не са създали отделно звено за управление на риска, например, предприятия с относително малък брой финансови инструменти или финансови инструменти, които не са толкова сложни, докладването и текущото наблюдение върху дейностите, свързани с финансовите инструменти, може да е компонент от отговорността на счетоводното или финансово звено или

общата отговорност на ръководството, както и да включва формален комитет по риска, учреден от лицата, натоварени с общото управление.

Информационните системи на предприятието

19. Ключовата цел на информационната система на предприятието е то да е в състояние точно да обхваща и регистрира всички сделки и операции, да ги урежда, оценява и да изготвя информация, която да позволява финансовите инструменти да бъдат обект на управление на риска и контролите да бъдат текущо наблюдавани. Затруднения могат да възникнат при предприятия, които се ангажират с голям обем финансови инструменти, в частност, ако са налице множество системи, които са слабо интегрирани и използват неавтоматизиран интерфейс без адекватни контроли.
20. Възможно е определени финансови инструменти да изискват голям брой счетоводни записвания. С повишаване сложността или нивото на дейностите, свързани с финансовите инструменти, необходимо е нивото на усъвършенстване на информационната система също да се повишава. Специфичните въпроси, които могат да възникнат във връзка с финансовите инструменти, включват:
 - (а) Информационни системи, в частност при по-малки предприятия, които не разполагат с възможност или не са правилно конфигурирани, така че да обработват сделки с финансови инструменти, особено когато предприятието няма предходен опит в работата с финансови инструменти. Това може да доведе до увеличен брой неавтоматизирани операции, което би могло допълнително да повиши риска от грешки;
 - (б) Потенциалното многообразие на системите, необходими за обработване на по-сложните сделки, и необходимостта от редовни равнения между тях, в частност при липса на интерфейс между системите или когато системите могат да са обект на неавтоматизирана намеса;
 - (в) Потенциалната възможност, по-сложните сделки, особено ако се сключват само от малък брой лица, да бъдат оценявани или рискът, свързан с тях да бъде управляван, на базата на електронни таблици, а не в основните обработващи системи, и сигурността на физическите и логически пароли по отношение на тези електронни таблици да бъде по-лесно компрометирана;
 - (г) Отсъствие на преглед на регистъра на особените ситуации в системите, външните потвърждения и брокерските котировки, когато това е приложимо, с цел потвърждаване правилността на записванията, генерирани от системите;

- (д) Затруднения при контролирането и оценяването на ключовите входящи данни в системите за оценяване на финансовите инструменти, особено когато тези системи се поддържат от групата трейдърите, обособени в звеното за работа с клиентите, или от доставчик на услуги, трета страна и/или въпросните сделки са нерутинни или слабо търгувани;
 - (е) Неоценяване на разработването и обследването на сложни модели, използвани за обработката на тези сделки първоначално и на периодична база;
 - (ж) Потенциалната възможност ръководството да не е създадо библиотека на моделите, с контроли върху достъпа до тях, измененията и поддържането на отделните модели, за да се съхрани надеждна одиторска следа за признатите за съответстващи на изискванията версии на моделите и да се предотврати неразрешен достъп или внасяне на изменения в тези модели;
 - (з) Непропорционалната инвестиция, която може да е необходима в системите за управление на риска и контрол, когато предприятието осъществява само ограничен брой сделки с финансови инструменти, и потенциалната възможност ръководството да не разбира правилно резултатите от функционирането на тези системи, ако няма опит с този вид сделки;
 - (и) Потенциалното изискване за предоставяне на системи от трети лица, например от обслужваща организация, с цел подходящо документиране, обработка, счетоводно отчитане или управление на риска при сделките с финансови инструменти, както и необходимостта резултатите, предоставени от тези доставчици да бъдат подходящо равнени или оспорени; и
 - (к) Допълнителни съображения свързани със сигурността и контрола, имащи отношение към използването на електронна мрежа, когато предприятието ползва електронна търговия по отношение на сделките с финансови инструменти.
21. Информационните системи, свързани с финансовото отчитане, служат за важен източник на информация за количествените оповестявания във финансовите отчети. Предприятията, от друга страна, биха могли да разработят и поддържат нефинансови системи, използвани за вътрешно докладване и за генериране на информация, съдържаща се в качествените оповестявания, например относно рисковете и несигурността или анализите на чувствителността.

Контролни дейности на предприятието

22. Контролните дейности по отношение на сделките с финансови инструменти се разработват с цел предотвратяване или разкриване на проблеми, които пречат на предприятието да постигне целите си. Тези цели по своя характер могат да са оперативни, отнасящи се до финансовото отчитане или свързани с изпълнението на изискванията. Контролните дейности по отношение на финансовите инструменти се разработват в съответствие с относителната сложност и обем на сделките с финансови инструменти и обикновено включват подходящ процес на разрешаване, адекватно разделяне на отговорностите и други политики и процедури, разработени, за да се гарантира, че целите на предприятието във връзка с контрола ще бъдат изпълнени. Технологичните схеми на процесите могат да подпомогнат идентифицирането на контролите или липсата на контроли в предприятието. Настоящото УМОП се фокусира върху контролните дейности, имащи отношение към пълнотата, точността и съществуването, оценяването, представянето и оповестяването.

Оторизация

23. Оторизацията може да окаже както пряко, така и косвено влияние върху твърденията за вярност във финансовия отчет. Така например, дори дадена сделка да е изпълнена извън политиката на предприятието, тя независимо от всичко може да е точно отразена и осчетоводена. Неразрешените сделки биха могли значително да повишат риска за предприятието, значително повишавайки по този начин и риска от съществени отклонения, тъй като ще бъдат осъществени извън системата на вътрешен контрол. С цел смекчаване на този риск, предприятието често установява ясна политика относно това какви сделки и от кого могат да бъдат сключвани, като впоследствие спазването на тази политика ще бъде обект на текущо наблюдение от бек офиса на предприятието. Осъществяването на текущо наблюдение върху търговската дейност на отделни лица, например, чрез извършване на преглед на необичайно големи обеми или реализирани значителни печалби или загуби, ще помогне на ръководството да гарантира спазване на изискванията на политиката на предприятието, включително разрешаването на нови видове сделки и оценяване дали не са възникнали случаи на измама.
24. Функцията на регистрите на предприятието за инициране на сделките е да бъдат идентифицирани ясно естеството и целта на отделните транзакции и правата и задълженията, възникващи по всеки един договор за финансови инструменти, включително възможността за осигуряване принудителното изпълнение на тези договори. В допълнение към основната финансова информация, като например

условната стойност, пълните и точни регистри като минимум включват обикновено:

- (а) самоличността на дилъра;
- (б) самоличността на лицето, документиращо сделката (ако се различава от дилъра), кога е иницирана сделката (включително датата и часа на сделката), и как сделката е отразена в информационните системи на предприятието; и
- (в) естеството и целта на сделката, включително дали е предвидено тя да хеджира стояща в основата търговска експозиция.

Разделение на отговорностите

25. Разделянето на задълженията и възлагане на задачи на персонала е важна контролна дейност, особено когато е налице експозиция към финансови инструменти. Дейностите, свързани с финансовите инструменти могат да бъдат разделени по различни функции, включително:
 - (а) Изпълнение на сделката (дилърство). При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти, това може да се извършва от звеното за работа с клиентите;
 - (б) Инициране на парични плащания и приемане на парични постъпления (сетълмент);
 - (в) Изпращане на искания за потвърждения на сделките и равняване на различията между регистри на предприятието и отговорите от контрагентите, ако има такива;
 - (г) Правилно отразяване на всички сделки в счетоводните регистри;
 - (д) Текущо наблюдение на рисковите лимити. При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти, това може да се извършва от звеното за управление на риска; и
 - (е) Текущо наблюдение на позициите и оценяване на финансовите инструменти.
26. Много организации избират да разделят отговорностите на лицата, инвестиращи във финансови инструменти, лицата, извършващи сетълмента на финансовите инструменти и лицата, осчетоводяващи/отчитащи финансовите инструменти.
27. Когато предприятието е твърде малко, за да постигне правилно разделяне на отговорностите, ролята на ръководството и лицата, натоварени с общото управление при осъществяване на текущо наблюдение върху дейностите, свързани с финансовите инструменти, е особено важна.

28. Характерна черта на вътрешния контрол на някои предприятия е независимо звено за проверка и потвърждение на цените. Този отдел носи отговорност за отделната проверка и потвърждение на цената на определени финансови инструменти, като може да използва алтернативни източници на данни, методологии и предположения. Звеното осигурява обективен поглед върху процеса на определяне на цените, който е бил разработен в друго подразделение на предприятието.
29. Обикновено звеното за контрол и обработка на сделките или бек офисът носят отговорност за установяване на политика относно оценяването и за спазването на тази политика. Предприятия, които използват в по-голяма степен финансови инструменти, биха могли да осъществяват ежедневно оценяване на портфейла си с финансови инструменти и да оценяват приноса към печалбата или загубата на оценките на отделните финансови инструменти като тест за разумността на оценките.

Пълнота, точност и съществуване

30. Редовното равнение на регистрите на предприятието с външни данни от банки и попечители позволява на предприятието да гарантира, че сделките са правилно отразени. Подходящото разделяне на отговорностите между лицата, осъществяващи сделката и тези, извършващи равненията е от особено значение, както и стриктният процес на извършване на преглед на равненията и изчистване на равняваните позиции.
31. Могат да бъдат установени и контроли, изискващи трейдърите да идентифицират дали даден сложен финансов инструмент има уникални характеристики, например, внедрените деривативи. При такива обстоятелства, може да съществува отделно звено, което да оценява сделките със сложни финансови инструменти при тяхното инициране (което може да се нарича група за контрол на продуктите), работещо съвместно с групата за счетоводна политика, за да се гарантира, че сделката е точно отразена. Независимо че по-малките предприятия може да не разполагат с група за контрол на продуктите, предприятието може да има въведен процес, отнасящ се до извършването на преглед на договорите със сложни финансови инструменти в момента на иницирането им, за да се гарантира, че те ще бъдат осчетоводени по подходящ начин в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Текущо наблюдение над контролите

32. Дейностите на предприятието по постоянно текущо наблюдение се разработват с цел разкриване и коригиране на недостатъци в

ефективността на контролите върху сделки с финансови инструменти и тяхното оценяване. Важно е да съществува адекватен надзор и преглед на дейностите, свързани с финансовите инструменти в рамките на предприятието. Това включва:

- (а) всички контроли да са обект на преглед, например, текущо наблюдение върху оперативните статистически данни, като броя равняващи се позиции или различия между вътрешно определени цени и външни източници на ценова информация;
- (б) необходимостта от надеждни контроли върху информационните технологии (ИТ), текущо наблюдение и потвърждение на правилността на тяхното прилагане; и
- (в) необходимостта да се гарантира, че информацията, получавана в резултат на различни процеси и системи е обект на адекватно равнение. Така например, малка е ползата от процес на оценяване, ако резултатите от него не са подходящо равнени с главната книга.

33. При по-големите предприятия, сложни компютърни информационни системи обикновено съхраняват информация за дейностите, свързани с финансовите инструменти, като те са разработени с цел гарантиране, че сетълментът се извършва на съответните падежи. По-сложните компютърни системи могат да генерират автоматично отнасяне към клирингови сметки с цел текущо наблюдение на движението на паричните средства, като са въведени в действие контроли върху обработката с оглед гарантиране, че дейностите, свързани с финансовите инструменти, са правилно документираны в регистрите на предприятието. Възможно е компютърните системи да са разработени да изготвят доклади за изключенията, които да привлекат вниманието на ръководството към ситуации, при които финансовите инструменти не са използвани в рамките на разрешените лимити или осъществяваните сделки не са в рамките на лимитите, установени за избраните контрагенти. Дори усъвършенстваната компютърна система обаче не може да гарантира пълнотата на документирането на сделките с финансови инструменти. Съответно, ръководството често въвежда в действие допълнителни процедури, с цел повишаване вероятността всички сделки да бъдат отразени.

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ В ДРУГИ МОС

Забележка: По-долу са представени съответните изменения в други МОС в резултат на МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*. Тези изменения са в сила по отношение на одит на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г. Номерата на бележките под линия в рамките на тези изменения не съответстват на МОС, които ще бъдат изменени, като следва да се прави справка с тези МОС.

МСКК 1 Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

Определения

12. В този МСКК, следните термини имат значението, посочено по-долу:

- (е) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента, и всички физически лица, наети от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външен експерт на одитора, ангажиран от фирмата или от фирма, част от мрежа от фирми. Терминът „екип по ангажимента” изключва също така лица, в рамките на функцията „вътрешен одит” на клиента, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор съблюдава изискванията на МОС 610 (преработен 2013).¹

МОС 220 Контрол върху качеството на одита на финансови отчети

Определения

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:
- (г) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или фирма, част от мрежа от фирми, които изпълняват одиторски процедури по ангажимента. Това изключва външен експерт, ангажиран от фирмата или от фирма, част от мрежата

¹ МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* установява границите при използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че законодателството или нормативните разпоредби може да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които това е разрешено.

от фирми.² Терминът „екип по ангажимента” изключва също така лица, в рамките на функцията „вътрешен одит” на клиента, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор съблюдава изискванията на МОС 610 (преработен 2013).³

МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление

A14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да бъде подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато предприятието има функция „вътрешен одит”, как външният одитор и вътрешните одитори могат да работят по един конструктивен и допълващ се начин, включително планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, както и естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие.⁴

МОС 300 Планиране на одита на финансови отчети

Приложение

Характеристики на ангажимента

...

- Дали предприятието има функция „вътрешен одит” и ако това е така, дали, в кои области и до каква степен, работата на лицата, изпълняващи тази функция може да се използва или вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита.

...

МОС 600 Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

² МОС 620 *Ползване работата на експерт на одитора*, параграф 6(а), дефинира термина „експерт на одитора”.

³ МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* установява границите при използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че законодателството или нормативните разпоредби може да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които това е разрешено.

⁴ МОС 610 (преработен 2013 г.), параграфи 20 и 31

Приложение 5

Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група

Въпросите, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани до одитора на компонент са показани с наклонен шрифт.

Въпроси, които имат отношение към планирането на работата на одитора на компонент:

- *Етичните изисквания, приложими по отношение одита на групата и в частност изискванията за независимост, например, когато на одитора на групата е забранено от законодателството или нормативните разпоредби да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, целесъобразно е одиторът на групата да прецени дали тази забрана се разпростира и върху одиторите на компоненти и ако това е така, да адресира този въпрос в комуникацията до одиторите на компоненти.*⁵

⁵ МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф А31