

ПРИЛАГАНЕ НА СТАНДАРТИТЕ ЗА ДОКЛАДВАНЕ ОТ СТРАНА НА ОДИТОРА: КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ



Christopher Arnold

*Ръководител „Малки и средни предприятия/малки и средни практики и изследователска дейност”,
Международна федерация на счетоводителите (IFAC)*



Dawn McGeachy

*Водец съдружник,
Colby McGeachy
Professional Corporation*

През януари 2015 г. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност издаде новите и преработени стандарти за докладване от страна на одиторите. Тези стандарти са в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Ключови одиторски въпроси

Една от съществените промени при стандартите за докладване от страна на одитора е новият Международен одиторски стандарт (МОС) МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*. Този МОС е приложим както по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, така и при обстоятелства, когато одиторът на друго основание решава да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Въпросният МОС е приложим също така и когато закон или нормативна разпоредба изисква от одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Следователно стандартът може да има отношение към предприятия от различен мащаб и към всички практикуващи професионални счетоводители, включително малки и средни практики.

Целта на стандарта е да адресира както преценката на одитора относно това какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация. Целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е да се повиши информативната стойност на одиторския доклад чрез предоставяне на по-голяма прозрачност относно извършения одит. Ключовите одиторски въпроси (КОВ) са дефинирани като *„Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление”*.

При определянето на КОВ одиторът взема под внимание:

(а) областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда;*

(б) съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване; и

(в) ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода.

Описанието на всеки КОВ в одиторския доклад следва да съдържа препратка към свързаното с него оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и да разглежда:

(а) защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно е определен като ключов одиторски въпрос; и

(б) как този въпрос е разгледан при одита.

Подход спрямо КОВ

При изготвяне на проекта на КОВ е важно да се държи сметка за потребителите на одиторския доклад. Това включва познанията и разбирането на аудиторията относно одиторските и счетоводни термини и целта на комуникирането на КОВ: да комуникира с потребителите на доклада относно извършения одит. КОВ следва да бъдат уместни и сбити, но същевременно и информативни.

Своевременното ангажиране и обсъждане с лицата, натоварени с общо управление, е важно за процеса по идентифициране на КОВ, както и за изготвянето на проекта на КОВ. Това позволява на лицата, натоварени с общо управление, да обмислят начините, по които КОВ биха могли да бъдат адресирани в оповестяванията към финансовия отчет или на друго място в годишния доклад (например коментар от страна на лицата, натоварени с общо управление, в техния доклад, независимо дали това е предписано от съответната юрисдикция).

Когато това е уместно, ефективната комуникация между екипа по ангажирането за групата и одиторите на компонентите е важна с оглед гарантиране, че:

- въпросите, идентифицирани от екипа по ангажимента за групата като потенциални КОВ, са комуникирани до одиторите на компоненти, за да се гарантира, че те ще бъдат разгледани по подходящ начин и че необходимата обратна информация относно това как въпросите са били адресирани от одиторите на компонентите ще бъде предоставена на екипа по ангажимента за групата за включване в одиторския доклад.
- одиторите на компоненти открояват въпросите, които следва своевременно да бъдат комуникирани до лицата, натоварени с общо управление на групата, тъй като тези въпроси в крайна сметка биха могли да отговорят на условията да бъдат определени като КОВ.

МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с осъществяването на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси. Това включва обсъждането на съществени въпроси, възникнали по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимента при одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, и тези други ангажменти за одит, ако има такива, по отношение на които фирмата е определила, че се изисква лице, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента. По-щателни прегледи за качеството на одиторския доклад биха могли да са целесъобразни, особено през първата година на прилагане на изискванията на стандарта.

Комуникирането на КОВ става в контекста на това, че одиторът е формирал мнение относно финансовия отчет като цяло и има за цел да предостави задълбочена информация относно одита. Комуникирането на КОВ не представлява например отделно мнение относно конкретни въпроси, нито е заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигането на достоверно представяне.

Важно е направеното от одитора описание в одиторския доклад относно това как даден ключов одиторски въпрос е разгледан при одита да съответства на извършената работа и да е подкрепено от документацията в работните книжа.

Работна група на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) във връзка с въвеждане и прилагане на стандартите относно докладването от страна на одитора

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) създава „Работна група във връзка с въвеждане и прилагане на стандартите относно докладването от страна на одитора” с цел насърчаване на информираността, подпомагане на разбирането и оказване на подкрепа. Работната група извършва мащабна разяснителна дейност в различни

юрисдикции с оглед насърчаване на заинтересованите лица при приемането и оказването на съдействие за ефективното прилагане на стандартите (Вижте предходната статия в Портала, [Ангажираност и разяснителна дейност в подкрепа на новия одиторски доклад](#)).

Работната група осъществява текущо наблюдение върху дейностите в глобален мащаб във връзка с приемането на стандартите, включително по-ранното прилагане. Великобритания и Холандия въведоха като задължително изискване разширените одиторски доклади преди датата на влизане в сила на стандартите на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB). По-ранното прилагане на стандартите стана факт и по отношение на редица ангажименти в няколко юрисдикции, включително Австралия, Германия, Хонконг, Полша, Южна Африка, Сингапур и Швейцария.

Някои юрисдикции насърчават или въвеждат като задължително изискване по-разширеното прилагане на МОС 701, например включването на КОВ по отношение на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата. Така например Южна Африка изисква комуникиране на КОВ по отношение на предприятия в определени отрасли (здравноосигурителни схеми, схеми за колективно инвестиране, управляващи дружества на схеми за колективни инвестиции, както и по отношение на предприятия в публичния сектор), а Нова Зеландия разпростира изискването и върху предприятия с по-висока степен на публична отчетност. Регламентът на ЕС от 2014 г., [Специфични изисквания по отношение на задължителния одит на предприятия от обществен интерес](#), влиза в сила за годишни отчетни периоди, завършващи през юни 2017 г. и е приложим при одита на предприятия от обществен интерес. Регламентът изисква описание на най-важните оценени рискове от съществени неправилни отчитания, както и обобщение на отговора на одитора на тези рискове и когато това е целесъобразно, важни наблюдения във връзка с тези рискове и препратка към оповестяването във финансовия отчет.

Работната група извърши също така и проучване относно това дали съществуват допълнителни изисквания за докладване в юрисдикциите, надхвърлящи съдържателните се в МОС изисквания. Така например:

- Великобритания изисква одиторите да комуникират обхвата на одита и нивото на същественост при одита;
- Регламентът на ЕС от 2014 г. изисква оповестяването на важни наблюдения, когато това е целесъобразно, както и на въпроси, отнасящи се до назначаването на одитора, съответствието на одиторското мнение с доклада до одитния комитет, както и декларации относно независимостта на одитора и предоставянето на услуги, различни от одита; и

- Южна Африка и Нова Зеландия са въвели изисквания за комуникиране на въпроси и обстоятелства, отнасящи се до независимостта.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) е разработил редица публикации в подкрепа на въвеждането и прилагането на стандартите относно докладването от страна на одитора.

- *Докладване от страна на одитора – ключови одиторски въпроси*
- *Докладване от страна на одитора относно предположението за действащо предприятие*
- *Презентация със слайдове в подкрепа на издадените от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) нови и преработени стандарти относно докладването от страна на одитора*
- *Докладване от страна на одитора – примерни ключови одиторски въпроси*
- *По-съдържателни одиторски доклади – какво трябва да знаят одитните комитети и ръководните кадри в областта на финансите*
- *Определяне и комуникиране на ключови одиторски въпроси*
- *Новият одиторски доклад: въпроси и отговори*

Christopher Arnold е Ръководител „Малки и средни предприятия/малки и средни практики и изследователска дейност” в Международната федерация на счетоводителите (IFAC). Преди това е работил като одит мениджър в Deloitte, като е придобил правоспособност и квалификация като счетоводител в средно голяма счетоводна практика в Лондон (известна понастоящем като PKF-Littlejohn). Christopher започва кариерата си като консултант по въпросите на политиката по отношение на малките стопански предприятия в Асоциацията на дипломираните експерт-счетоводители (ACCA).

Dawn McGeachy е лицензиран счетоводител на обществена практика и съдружник по въпросите на счетоводството и изразяването на сигурност във фирмата Colby McGeachy Professional Corporation, независим член на Porter Hétu International, където работи и в Комитета по националните стандарти. Има над 30 години публична практика и опит в областта на свързаните с одита услуги. Dawn е работила както в Съвета на счетоводителите на обществена практика в Онтарิโอ с тригодишен мандат, така и в Съвета по лицензиране на счетоводителите на обществена практика на Асоциацията на Онтарิโอ на дипломираните счетоводители в сферата на общото счетоводство.